

Instituto Politécnico de Coimbra  
Instituto Superior de Contabilidade  
e Administração de Coimbra

Joana Filipa Abrantes Correia Chaves

# O reporte financeiro e operacional como instrumento de Controlo de Gestão na Sonae Arauco

O reporte financeiro e operacional como instrumento de Controlo de Gestão na Sonae Arauco

Joana Filipa Abrantes Correia Chaves

ISCAC | 2018

Coimbra, Novembro de 2018





Instituto Politécnico de Coimbra  
Instituto Superior de Contabilidade  
e Administração de Coimbra

Joana Filipa Abrantes Correia Chaves

## O Reporte Financeiro e Operacional como instrumento de Controlo de Gestão na Sonae Arauco

Relatório de estágio submetido ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Gestão Empresarial, realizado sob a orientação da Professora Dra. Cláudia Maria Pires de Carvalho Coimbra e supervisão de Dr. Pedro Alexandre Martins Rodrigues.

Coimbra, Novembro de 2018

## **TERMO DE RESPONSABILIDADE**

Declaro ser a autora deste relatório de estágio, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido a outra Instituição de ensino superior para obtenção de um grau acadêmico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas e que tenho consciência de que o plágio constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação do presente relatório de estágio.

## **AGRADECIMENTOS**

Em primeiro lugar, gostaria de agradecer à minha orientadora, Professora Cláudia Coimbra, pela confiança no meu trabalho, pelo tempo dedicado, pela prontidão em resolver os problemas e ainda pelos conselhos e sugestões dados.

Ao meu supervisor na empresa, Pedro Rodrigues, agradeço a experiência e os conhecimentos que me transmitiu, o tempo dispensado e a motivação constante.

À Sonae Arauco de Oliveira do Hospital, por se colocar à minha disposição, permitindo a realização deste estágio, e pelo acolhimento excecional.

A todos os colaboradores da entidade, que me acolheram e me ajudaram sempre que necessário, permitindo a minha integração. Agradeço a vossa disponibilidade na resolução das diversas situações, esclarecimentos de dúvidas e por disponibilizarem informação relevante acerca do sistema produtivo.

À minha família que sempre me apoiou e incentivou a continuar, principalmente os meus pais, avós, tios e primas, que nunca duvidaram das minhas capacidades.

Ao meu namorado, que esteve sempre do meu lado, e me deu a força nos momentos certos para continuar.

Por fim, e não menos importante a todos os meus amigos que sempre me acompanharam pela ajuda, pela motivação e principalmente pela amizade.

**A todos, um Muito Obrigada!**

## **RESUMO**

O presente relatório de estágio foi desenvolvido no âmbito da Unidade Curricular de Estágio do Mestrado em Gestão Empresarial, do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra. Este estágio curricular foi realizado na Sonae Arauco, na unidade industrial de Oliveira do Hospital entre 13 de Novembro de 2017 e 11 de Maio de 2018.

Os sistemas de controlo de gestão desempenham, cada vez mais, um papel fundamental no seio das organizações como ferramenta de apoio aos gestores.

Este relatório tem sobretudo como objetivo a apresentação das atividades desenvolvidas ao longo do estágio, e o estudo do contributo do reporte financeiro e operacional para o Controlo de Gestão e para a Sonae Arauco. Os objetivos estipulados, foram de forma geral alcançados.

O estágio proporcionou também uma visão da realidade industrial, e aprofundamento da atividade profissional dada a passagem pelos diferentes departamentos.

**Palavras-chave:** sistemas de controlo de gestão, reporte, indicadores, desempenho

## **ABSTRACT**

This internship report was developed within the scope of the Internship Curricular Unit of the Master in Business Management of the Higher Institute of Accounting and Administration of Coimbra. This curricular internship was held at Sonae Arauco, in the industrial unit of Oliveira do Hospital between November 13, 2017 and May 11, 2018.

Management control systems play a key role in organizations as a tool to support managers.

The purpose of this report is to present the activities carried out during the internship and to study the contribution of financial and operational reporting to the Management Control and to Sonae Arauco. The stipulated objectives were generally achieved.

The internship also provided a vision of the industrial reality, and deepening of the professional activity given the passage through the different departments.

**Keywords:** systems of management control, reporting, indicators, performance

# ÍNDICE GERAL

1. INTRODUÇÃO .....	1
1.1. Objetivo do Estudo.....	3
1.2. Metodologia e Estrutura .....	5
2. Enquadramento Teórico.....	6
2.1. A Gestão.....	8
2.1.1. Conceito de Gestão .....	8
2.1.2. Funções da Gestão .....	8
2.1.3. Níveis da Gestão .....	10
2.2. O Controlo.....	11
2.2.1. Conceito de Controlo .....	11
2.2.2. Fases do Processo de Controlo .....	12
2.2.3. Tipos de Controlo .....	13
2.3. O Controlo de Gestão .....	14
2.3.1. O Processo de Controlo de Gestão .....	17
2.3.2. Papel do Gestor e do <i>Controller</i> .....	17
2.4. Sistemas de Controlo de Gestão .....	19
2.4.1. Instrumentos de Controlo de Gestão.....	20
2.4.2. <i>Tableaux de bord</i> .....	24
2.4.3. <i>Balanced Scorecard</i> .....	31
2.4.4. <i>Tableaux de Bord</i> vs <i>Balanced Scorecard</i> .....	40
3. Apresentação da Empresa – Sonae Arauco .....	43
3.1. Visão, Missão e Valores da Sonae Arauco .....	44
3.2. Caracterização da Unidade Industrial de Oliveira do Hospital .....	46
3.2.1. Organograma .....	47



3.2.2.	<i>Portfólio</i> de Produtos .....	49
3.2.3.	Processo Produtivo da Unidade Industrial de Oliveira do Hospital .....	50
4.	Descrição das atividades realizadas .....	56
CONCLUSÃO .....		75
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....		78

## ÍNDICE DE TABELAS E FIGURAS

<b>Figura 1 - Funções da Gestão .....</b>	<b>9</b>
<b>Figura 2 - Níveis da Gestão .....</b>	<b>11</b>
<b>Figura 3 - Exemplo de Tableau de Bord.....</b>	<b>30</b>
<b>Figura 4 - Perspetivas do Balanced Scorecard .....</b>	<b>32</b>
<b>Figura 5 - Exemplo de mapa estratégico envolvendo perspetivas do BSC .....</b>	<b>38</b>
<b>Figura 6 - Localização geográfica da Sonae Arauco - Unidade de Oliveira do Hospital .....</b>	<b>46</b>
<b>Figura 7 - Organograma da Empresa.....</b>	<b>47</b>
<b>Figura 8 - Painel de Aglomerado.....</b>	<b>49</b>
<b>Figura 9 - Exemplos de aplicação de aglomerado em mobiliário residencial/escritório e bancadas.....</b>	<b>50</b>
<b>Figura 10 – Painel de Aglomerado revestido com papel impregnado (Placa de Melamina) .....</b>	<b>50</b>
<b>Figura 11 - Processo Produtivo do Painel de Aglomerado.....</b>	<b>51</b>
<b>Figura 12 - Representação das Camadas da Placa de Aglomerado .....</b>	<b>53</b>
<b>Figura 13 - Processo Produtivo do Papel Impregnado .....</b>	<b>54</b>
<b>Figura 14 - Papel Impregnado .....</b>	<b>55</b>
<b>Figura 15 - Placa de aglomerado revestida com papel impregnado (placa de melamina) .....</b>	<b>55</b>
<b>Figura 16 - Exemplo de gráfico referente ao EBITDA Bridge .....</b>	<b>66</b>
<b>Figura 17 - Ciclo PDCA .....</b>	<b>69</b>
<b>Figura 18 - Ciclo SDCA .....</b>	<b>70</b>

## Lista de abreviaturas, acrónimos e siglas

- BSC – *Balanced Scorecard*
- CFROI - *Cash Flow Return on Investment*
- CVA - *Cash Value Added*
- EVA – Valor Económico Acrescentado
- FAP - *Finished Available Production*
- HFM - *Hyperion Financial Management*
- IDAR – *Investments/Desinvestments Authorization Requests*
- IOW- Improving Our Work
- PTI – Preços de Transferência Interna
- RCI – Rendibilidade de capital investido
- RCP – Rendibilidade dos capitais próprios
- RPA – Resultados por ação
- RV – Rendibilidade das vendas
- SAP – *Systems Applications and Products*

## **1. INTRODUÇÃO**

O presente relatório de estágio foi realizado no âmbito da Unidade Curricular de Estágio do Mestrado em Gestão Empresarial, do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra.

Na atualidade, o mundo empresarial está inserido num ambiente de grande incerteza e instabilidade e em constante inovação, o que permite que o controlo de gestão se evidencie, de forma a auxiliar os gestores na tomada de decisões. O controlo de gestão tem a função de disponibilizar informação credível que servirá como ferramenta de trabalho para os gestores. Desta forma, os gestores podem tomar decisões, planear e fazer a monitorização das atividades e, por fim, encontrar soluções para os desvios que ocorram.

Assim, torna-se essencial que sejam adotados modelos de gestão nas empresas, de forma a que existam boas práticas de planeamento e respetivo controlo, garantindo também a sobrevivência da empresa a longo prazo.

Uma das ferramentas utilizadas no Controlo de Gestão é o *reporting*, que tem como base monitorizar indicadores financeiros e operacionais que, posteriormente, serão comparados com o orçamento, apurando os desvios ocorridos. Por fim, a informação é sistematizada de forma a fornecer a informação correta e credível, dado que a mesma é vital para a tomada de decisão por parte dos gestores. O *reporting* permite também alinhar recursos com a estratégia da empresa, aperfeiçoando assim o desempenho da organização.

Desta forma, o tema que será proposto para fazer um estudo aquando da realização do estágio será o reporte financeiro e operacional da empresa, nomeadamente o seu contributo na área do Controlo de Gestão e consequentemente o seu impacto na organização. A escolha deste tema prende-se também com o programa de atividades que irá ser desenvolvido ao longo do estágio nesta organização. Por outro lado, o estágio proposto, será também enriquecedor no âmbito de uma formação profissional futura permitindo alargar os conhecimentos enquanto licenciada e mestranda em Gestão de Empresas.

Em termos de estrutura o relatório está dividido em quatro capítulos, além desta introdução. No primeiro capítulo é feita uma breve apresentação dos conteúdos que vão ser apresentados, assim como os objetivos e a metodologia utilizada.

No segundo capítulo, é feita uma revisão de literatura onde é abordada a importância do Controlo de Gestão e o papel do *Controller*, nas organizações, assim como as ferramentas que apoiam o Controlo de Gestão, dando essencialmente destaque ao *Balanced Scorecard* e aos *Tableaux de Bord*.

No terceiro capítulo, é feita uma apresentação da entidade onde foi feito o estágio relativo ao presente relatório de estágio, essencialmente a sua Visão, Missão e Valores, o organograma da empresa. É abordado também o portfólio de produtos, assim como o processo produtivo.

No quarto capítulo, é feita a descrição das principais atividades realizadas no decorrer do estágio curricular.

Por fim, apresentam-se as conclusões globais alcançadas, acerca do trabalho desenvolvido.

## **1.1. Objetivo do Estudo**

O objetivo geral deste trabalho será o estudo do contributo do reporte financeiro e operacional para o Controlo de Gestão e consequentemente para a organização.

No fundo, pretende-se conhecer a importância e os benefícios da empresa ao possuir uma equipa de Controlo de Gestão, assim como da prática de reporte de indicadores, quer financeiros quer operacionais, no sentido de a auxiliar as várias áreas existentes na organização.

De forma a alcançar os objetivos principais foram estabelecidos objetivos específicos, entre os quais:

- Identificação, tratamento de informação e análise de indicadores operacionais e financeiros;
- Monitorização de indicadores de desempenho operacional;
- Acompanhamento, controlo mensal e reporte de indicadores e informação operacional no âmbito de projetos específicos da organização;
- Perceber a importância do reporte nas organizações;
- Trabalho de Equipa;

Com vista à obtenção de conclusões que vão ao encontro dos objetivos, é importante a realização das atividades propostas pela Sonae Arauco, que serão as seguintes:

- Com periodicidade semanal, será feito o controlo de consumos de Ordens de Produção da Melamina & Impregnação;
- Com periodicidade mensal, será feito o reporte dos vários indicadores financeiros e operacionais entre os quais:
  - Vendas
  - Cockpit Produção
  - Madeira - Consumos & Stocks, Custos de Processamento, e Humidades
  - Químicos - Consumos & Stocks
  - Papel - Consumos (Papel Seco + Papel Impregnado)
  - Papel - Desperdício
  - Placas - Consumos
  - Energia Elétrica - Consumos & Preço

- Manutenção – Consumo de Materiais por Ordem de Trabalho
  - Manutenção - Consumo de Materiais por Área
  - Embalagem - Consumos
  - *Stocks* - Produtos Acabados
  - *Stocks* - Geral Balanço
  - *Deadstock* – *ZOOM* e Cálculo de Imparidades
  - *Downtime*
  - Perdas de Armazém
  - Custos Variáveis PB - *Mix* Produção
  - Custos da Não-Qualidade
  - Dotações Mensais
  - PARs Follow-Up (Performance Appraisal Rate)
  - EBITDA bridge
  - Rentabilidade
- Ainda sem previsões, poderá ser incluído no plano de atividades, o planeamento e execução de projetos:
    - Projeto Chapas de Melamina
    - IOW Controlo de Gestão

A realização destas atividades será fundamental para a concretização dos objetivos estipulados. Será também uma mais-valia no desenvolvimento de competências pessoais no que diz respeito à comunicação e relações interpessoais, uma vez que os dados serão obtidos através dos responsáveis de cada área o que obriga a existência de relações com qualquer tipo colaborador da organização, desde operários a diretores.

## **1.2. Metodologia e Estrutura**

De acordo com Sousa et al (2011, p. 52), a metodologia diz respeito à escolha da estratégia de investigação, que deve ir de encontro com os objetivos pretendidos.

A metodologia utilizada será a qualitativa que diz respeito à análise dos comportamentos e valores, não se preocupando com o tamanho da amostra (Sousa et al.,2011).

A investigação qualitativa adota um método indutivo e descritivo, onde se recorre à observação direta da execução das tarefas a desempenhar no decorrer do estágio através da observação de documentos. A obtenção dos dados será feita de forma formal ou informal com recurso ao diálogo com o respetivo orientador e responsáveis dos variados departamentos, recolha de documentos e com recurso à observação.

Por forma a apreciar a relação do sistema de gestão de controlo e fiabilidade do reporte financeiro e operacional, será feita uma pesquisa e uma revisão bibliográfica através da análise de artigos de revistas científicas e de livros técnicos.



## **2. Enquadramento Teórico**

O Controlo de Gestão tem vindo a assumir um papel importante no mundo empresarial ao oferecer diversas ferramentas aos gestores, permitindo a sintetização da informação necessária, com vista à concretização dos objetivos estipulados pela organização.

Jordan et. al (2015), afirmam que o controlo de gestão engloba um conjunto de instrumentos que motivam os responsáveis das organizações a atingirem os seus objetivos estratégicos, privilegiando-se a ação e respetiva tomada de decisão, num determinado tempo útil.

Para Anthony e Govindarajan (2006), o controlo de gestão trata-se do processo através do qual os gestores se certificam que os recursos são obtidos e aplicados de forma eficaz e eficientemente na conquista dos objetivos da organização.

Sendo a informação um dos principais recursos da atividade empresarial torna-se um instrumento fundamental para a obtenção de vantagem competitiva, através de uma gestão eficiente das atividades desenvolvidas ou uma maior eficácia na abordagem dos mercados e enfoque nos fatores críticos de sucesso (Jordan, et al., 2015).

Assim, é importante que exista dentro da organização uma prática de reporte financeiro e operacional, considerado um instrumento essencial de gestão, sendo que é necessário direcionar a informação aos respetivos utilizadores para que se torne uma ferramenta de gestão e suporte na tomada de decisões.

Porém, o meio envolvente empresarial, não só exige informações detalhadas, como também pretende que haja uma capacidade de resposta em tempo útil, isto é, exige que haja uma capacidade de reação face aos desvios que surjam no decorrer da atividade e ainda uma capacidade de antecipação de ameaças e oportunidades que poderão aparecer.

Esta atividade de reporte financeiro e operacional, está diretamente relacionada com a gestão orçamental, onde são aplicadas ferramentas técnicas do controlo de gestão como a elaboração do plano operacional, o orçamento e o controlo orçamental. Através da utilização destas ferramentas, são efetuadas diversas previsões financeiras relativas, discriminando vários indicadores operacionais como financeiros que irão representar de uma forma relativa os objetivos operacionais das várias áreas existentes na organização.

Segundo Jordan et al., (2015), os planos operacionais têm como objetivo identificar objetivos, ações e recursos de forma a por em prática a atividade, envolvendo os responsáveis das várias áreas operacionais para que possam também verificar o impacto da estratégia definida.

O orçamento, segundo Pires Caiado (2011), é um relatório dos resultados esperados e expressos de forma quantificada. Assume-se que há dois tipos de orçamento: o orçamento rígido e o orçamento flexível.

Segundo ainda este autor, o orçamento rígido mostra os custos estimados para um determinado volume de atividade que, por norma, serve de guia para o período seguinte mantendo-se inalterado, como é o caso do Orçamento de Estado. Por outro lado, o orçamento flexível é um modelo menos utilizado que é construído a partir de valores unitários, e, posteriormente os valores absolutos são calculados multiplicando esses valores unitários por um determinado nível de atividade.

De uma forma global, a elaboração de um orçamento passa pela determinação de objetivos, definição de planos de ação a desenvolver e consequentemente a alocação de recursos, sendo por último calculados os valores monetários das várias rubricas (Dias, 2009).

Após ser feito o reporte dos vários indicadores financeiros e operacionais, é feito o chamado controlo orçamental, isto é, uma comparação com os valores orçamentados para verificar os desvios existentes e propor uma correção para corrigir o desvio. De acordo com Jordan et al., (2015), é necessário descentralizar, delegar e responsabilizar, uma vez que os resultados globais de uma organização são conseguidos com o envolvimento de todos os departamentos.

No fundo, é necessário trabalhar com a informação de gestão, acompanhando e interpretando sempre que possível os resultados obtidos e consequentemente tomar decisões para que deem origem a resultados.

Estes instrumentos de controlo apenas serão necessários e úteis, se de facto responderem às preocupações dos responsáveis, e se acompanharem as atividades da empresa e se tiverem custos de implementação compatíveis com os resultados da empresa (Jordan, et al., 2015).

## **2.1. A Gestão**

### **2.1.1. Conceito de Gestão**

Chegar a acordo sobre definições de qualquer tipo não é uma tarefa fácil e normalmente requer muito tempo. Definir Gestão não é exceção.

Existem muitas definições diferentes de gestão. Estas diferentes definições surgem por uma enorme variedade de razões, como por exemplo, pelo debate acerca da definição da gestão como sendo uma arte ou uma ciência, devido aos diferentes pontos de vista a partir dos quais este assunto é abordado e pelos diferentes propósitos a que a definição se destina.

Sebastião Teixeira (2005) defende que a gestão consiste na interpretação dos objetivos da empresa procurando atingi-los, com e através das pessoas, usando eficientemente recursos escassos num ambiente dinâmico.

Segundo John W. Riegel (2009), o êxito dos executivos numa empresa resulta da atuação e da capacidade dos seus gestores no papel de educadores. Este autor afirma também que cada superior assume o papel de gestor procurando orientar e facilitar os esforços dos seus subordinados para se desenvolverem.

### **2.1.2. Funções da Gestão**

Existem muitas funções que os gestores têm de desempenhar para serem eficientes e eficazes, sendo que o planeamento, a organização, a direção e o controlo são as mais importantes.

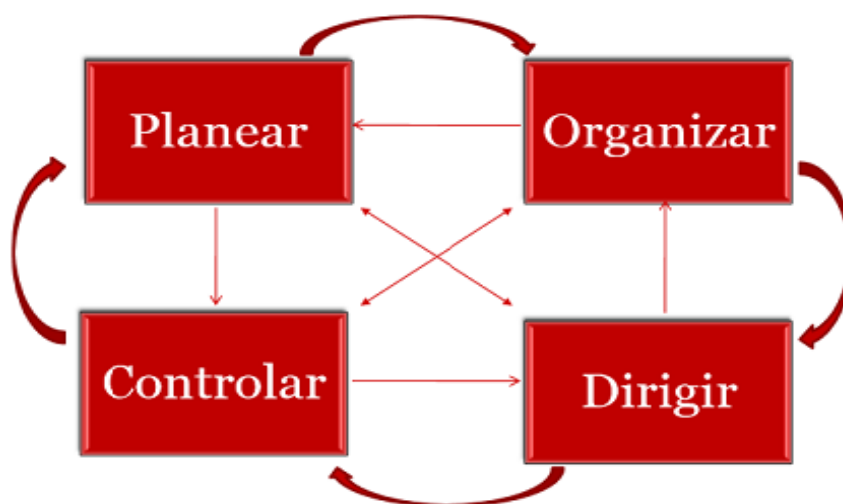
A função de **Planeamento** consiste no processo de determinar antecipadamente o que deve ser feito e como ser feito. Os planos devem ser definidos em termos precisos, de modo a que sirvam de guias claros para os gestores e todo o pessoal da empresa estabelecendo a forma como a empresa se irá desenvolver no futuro. O Planeamento envolve a definição de objetivos para a organização e a definição de como estes objetivos devem ser atingidos, obtendo a informação necessária no exterior, onde se procuram oportunidades e ameaças, e no interior analisando forças e fraquezas.

A **organização**, função da gestão, traduz-se no processo de estabelecimento das relações formais entre pessoas, e entre pessoas e recursos, de forma a obter os objetivos propostos.

A **direção** consiste no processo de determinar o comportamento das pessoas. Esta função envolve motivação, liderança e comunicação. Motivação pode ser entendida como o reforço da vontade das pessoas se esforçarem para conseguir alcançar os objetivos da empresa, traduzindo-se na procura de aproximação ou convergência dos objetivos de cada elemento da empresa com os objetivos globais da mesma. Liderança pode ser definida como a capacidade de conseguir que os outros façam aquilo que o líder quer que eles façam. Finalmente, comunicação consiste no processo de transferência de ordens, informações, ideais, conceitos ou sentimentos entre as pessoas da organização.

O **controlo** é a função que assegura que os objetivos estão a ser cumpridos traduzindo-se assim no processo de comparação sistemática entre o desempenho atual da organização com o desempenho previsto, apontando eventuais medidas corretivas. Esta função não existe com o objetivo de castigar, mas sim com o objetivo de definir ações necessárias para corrigir os desvios e evitá-los no futuro.

A organização depende diretamente do planeamento efetuado, ou seja, dos objetivos e estratégias definidos. A direção depende do tipo de organização, e o controlo depende do estilo de direção. Ou seja, as quatro funções de gestão estão intimamente ligadas entre si, influenciando-se mutuamente em todos os sentidos, representando um ciclo contínuo (Figura 1).



*Figura 1 - Funções da Gestão*

### **2.1.3. Níveis da Gestão**

Um sistema de planeamento da gestão pode ser organizado em três níveis principais: o estratégico, o tático e o operacional. Cada funcionário da empresa pertence a um dos níveis de gestão, que estão de acordo com a possibilidade de tomar decisões, com as suas funções e com o período de tempo para o qual o trabalho está projetado.

Ao **nível institucional ou estratégico (gestão de topo)**, o planeamento é orientado para atingir os objetivos da empresa com a finalidade de estabelecer os planos de ação para o funcionamento da empresa, baseando-se na definição de objetivos, na definição dos recursos a utilizar e nas políticas para obter e administrar os recursos. Neste nível, a gestão caracteriza-se por uma forte componente estratégica, isto é, existe um envolvimento da totalidade dos recursos disponíveis na determinação do rumo a seguir, associada a ações com implicações a médio e longo prazo. O nível estratégico é conduzido pela administração e diretores da empresa. Tem-se como exemplo um diretor geral.

Ao **nível intermédio ou tático (gestão intermédia)** é desenvolvido detalhadamente o planeamento do funcionamento de cada uma das áreas da empresa, criando diretivas de utilização dos recursos destinados a cada área de forma eficaz para atingir os objetivos. A este nível predomina a componente tática caracterizando-se pela movimentação de recursos e elaboração de planos e programas específicos da área funcional. O nível intermédio é dirigido e executado pelos executivos e chefes de nível intermédio na empresa. Tem-se como exemplo um diretor do departamento de produção.

Ao **nível operacional (gestão de 1º nível)** são atribuídas as tarefas pontuais que cada colaborador da empresa deve realizar em cada uma das áreas que compõem a empresa. A este nível predomina a componente técnica, traduzindo-se na execução de ações rotineiras e procedimentos programados. O nível operacional é dirigido e executado pelos chefes com menos escalão hierárquico na empresa, cumprindo tarefas muito específicas, tais como a produção e operação de produtos e serviços. Tem-se como exemplo um chefe da secção pós-vendas.

A diferença básica entre o nível estratégico e o nível tático é que o primeiro se refere à gestão de toda a empresa e estende-se no tempo, enquanto o segundo refere-se ao planeamento de produtos e serviços específicos oferecidos pela organização e a prazos determinados.



*Figura 2 - Níveis da Gestão*

## **2.2. O Controlo**

### **2.2.1. Conceito de Controlo**

Como já referido anteriormente, o **controlo** é uma função da gestão que consiste num processo de comparação entre um desempenho atual e os padrões que estão previamente estabelecidos (*standards*), sendo necessário aplicar-se ações corretivas, caso existam de desvios (Sebastião Teixeira, 2005).

Alguns dos indicadores que provocam um alerta nos gestores no processo de controlo são a redução de índices de produtividade, a quantidade de paragem das máquinas, o aumento das taxas das reclamações, o aumento dos custos de mão-de-obra, materiais ou energia. Caso estes indicadores sofram alterações que sejam ignoradas, pode levar a que os custos para retomar a situação anterior sejam mais elevados.

De acordo com Sebastião Teixeira (2005), o **controlo** está diretamente relacionado com o **planeamento**, visto que, ao fazer planos, é necessário um acompanhamento *à posteriori*, com a aplicação de medidas corretivas de forma a que não haja um afastamento entre o que foi planeado e o que efetivamente se realizou.

### **2.2.2. Fases do Processo de Controlo**

De acordo com Sebastião Teixeira (2005), as três fases que constam no processo de controlo são a definição de *standards* (padrões), a avaliação de desempenho e ainda as ações corretivas.

Os *standards* são parâmetros de qualidade ou quantidade previamente estabelecidos como orientação, que servem para medir o desempenho das pessoas e dos departamentos relativamente ao objetivo estabelecido. Existem vários tipos de padrão, como por exemplo a estipulação do tempo que uma determinada tarefa demora até ser executada (padrão de tempo), a quantidade de produção numa quantidade de tempo (padrão de produtividade), os custos associados à produção de um bem (padrão de custo), o nível de qualidade desejado (padrão de qualidade) e por fim o comportamento que se pretende que os colaboradores tenham (padrões de comportamento).

A **avaliação do desempenho** compara os padrões com o que foi realizado, ou seja, diz respeito ao cálculo do desvio entre o planeado e o realizado. Para que esta avaliação seja aplicada é necessário primeiro conhecer e saber como vai ser medida uma determinada atividade através dos *standards*, dispor da informação necessária que permita ao gestor antecipar as decisões para atingir os objetivos pretendidos e, por fim conhecer o impacto dessas decisões na realização dos objetivos. Para que isto seja entendido por uma organização na sua globalidade e para que todos estejam alinhados para os mesmos objetivos, é necessário definir critérios equitativos, universalmente aceites e espalhados na organização, para que todos os utilizem como instrumento de motivação e desempenho no decorrer da atividade. (Jordan, et. al 2015)

Por fim, as **ações corretivas** são medidas que se aplicam após determinadas as causas dos desvios ocorridos e, só depois de se saber as causas destes desvios se pode aplicar medidas apropriadas à situação em causa. As ações corretivas podem ser imediatas, que são aquelas que têm como objetivo a correção dos sintomas do problema, enquanto que, as ações permanentes são aquelas que têm por objetivo a correção das causas do problema. (Teixeira, 2005)

### **2.2.3. Tipos de Controlo**

No seio de uma organização existem variadíssimos tipos de controlo, que podem ser agrupados segundo o critério da fase do processo, da amplitude e ainda da posição do controlado relativamente ao controlador.

No que diz respeito ao critério da fase do processo, temos o controlo de *inputs* que diz respeito aos recursos que são aplicados no sistema produtivo, principalmente as matérias-primas. É necessário controlar se estes recursos são utilizados de uma forma eficiente para que se consiga atingir os objetivos previamente estabelecidos numa determinada organização. Este controlo é importante, uma vez que por vezes se conseguem detetar problemas antes do início do sistema produtivo, evitando assim incorrer em gastos mais tarde com a produção que sairia defeituosa.

O controlo de processo, é feito essencialmente através da observação e análise do processo produtivo, que permite detetar e corrigir problemas antes de atingirem a produção acabada ou serviço (outputs). Este controlo é feito por um gestor de nível inferior, por exemplo um supervisor que esteja familiarizado com o sistema produtivo, que consegue detetar rapidamente qualquer alteração que surja, como um barulho fora do normal ou comportamentos anormais por parte dos operadores.

O controlo dos outputs, é um controlo feito *à posteriori*, uma vez que está relacionado com a produção acabada ou um serviço. É avaliado o critério da qualidade e quantidade de produto acabado ou serviço. No decorrer deste controlo é usado, como base, um histórico seja mensal, trimestral, ou mesmo anual, e mede-se o seu desempenho e ajusta-se as medidas corretivas de acordo com os desvios que sejam encontrados. Esta análise pode incidir apenas sobre uma variável, como por exemplo o nível de *stock*, ou então ou um conjunto de variáveis como o volume de vendas, custos de produção, resultado líquido ou sobre toda a organização. Este controlo é mais abrangente quando é reportado aos níveis superiores de gestão como um diretor-geral, uma vez que este necessita de saber a evolução da organização na sua globalidade, e mais restrito quando reportado a níveis inferiores como superiores que só necessitam de ter conhecimento do desempenho da sua secção.

No que diz respeito ao critério da amplitude, isto é, a abrangência do controlo podemos considerar três tipos de controlo. Entre eles, o controlo estratégico é realizado



ao nível institucional da gestão onde se enquadram os conselhos de administração, a direção geral, sendo um controlo geral e sintetizado relacionado com a globalidade da organização. Existe também o controlo tático que envolve gestores de nível intermédio sobretudo diretores, que é menos geral, torna-se mais pormenorizado, etc.

Por fim, o controlo operacional, é uma análise realizada de forma mais pormenorizada, no curto prazo, envolvendo gestores operacionais como supervisores, chefes de secção e foca-se nas tarefas/operações de cada área.

Em relação ao critério da posição relativa das pessoas ou organizações, existe o autocontrolo que é aquele que é realizado pelo próprio. O hétero controlo é quando um controlador e o controlado correspondem a pessoas ou entidades diferentes, isto é, alguém que ocupa uma posição superior numa hierarquia de uma empresa a controlar alguém com um nível hierárquico inferior como por exemplo o diretor comercial controlar a equipa das vendas, ou então o controlo ser feito por uma entidade externa como auditorias ou controlos de qualidades. Por fim, o controlo lateral é o controlo que é feito por uma pessoa ou entidade que pertencendo ao mesmo nível hierárquico se posiciona numa fase seguinte do processo, como por exemplo, numa linha de montagem constituída por 5 fases, a equipa da 3ª fase condiciona a equipa da 4ª fase e as seguintes caso exista algum problema.

### **2.3. O Controlo de Gestão**

Embora o conceito de controlo de gestão já existisse, Costa & António (2015) referem que este conceito passou a ter mais destaque no início do século XX, surgindo com a função que se destinava somente a acompanhar a realização das atividades, ou seja, a ação de controlar era vista como uma verificação se tudo o que estava a ser realizado estava a sê-lo de acordo com o planeado.

Segundo Jordan et al (2015), o controlo de gestão é o esforço permanente realizado pelos responsáveis da empresa, de forma a atingir os objetivos fixados. Os gestores são responsáveis por determinadas atividades operacionais tais como as vendas, a produção, investigação e desenvolvimento, aprovisionamento, e estes devem ter ao dispor os meios necessários de forma a conseguir os resultados com que se comprometeram.

Os objetivos fixados, correspondem a níveis de resultados quantificados que são decididos e acordados entre os vários níveis de hierarquia que existem na organização.

Para que os objetivos fixados possam ser atingidos, é necessário que haja um grande envolvimento dos responsáveis operacionais, e sobretudo o controlo de gestão. No fundo o controlo de gestão engloba todos os responsáveis operacionais, uma vez que todos têm de praticar controlo de gestão, pois, caso não o façam, então pode dizer-se que não existe controlo de gestão numa determinada organização.

Para que se possam tomar as decisões adequadas é necessário que haja ao dispor elementos de previsão, planeamento, determinação, avaliação e acompanhamento dos resultados, isto é, instrumentos de pilotagem.

Um sistema de controlo de gestão, não se baseia apenas em instrumentos de pilotagem. É necessário adotar planos de longo prazo, com um bom sistema de contabilidade analítica, e com auxílio dos *tableaux de bord*. Alguns erros frequentes, da parte dos *controller's*, estão relacionados com o facto de não conseguirem adaptar os sistemas que têm à disposição à estrutura e/ou características, e por vezes também ignoram as verdadeiras necessidades de informação dos responsáveis. Outros erros que acontecem com frequência, é o facto de os operacionais considerarem o controlo de gestão um instrumento que serve para fiscalizar “o que acontece” nas várias secções. Os operacionais são da opinião que os instrumentos do controlo de gestão são uma área reservada do *controller* e não os vêem como uma ferramenta de gestão pessoal que lhes permita analisar os seus resultados (Jordan, et. al, 2015).

O controlo de gestão pode ser também considerado um conjunto de instrumentos que motivam os responsáveis a atingir os objetivos estratégicos da empresa, onde se privilegia a ação e tomada de decisão em tempo útil.

Segundo Jordan, et. al (2015), o controlo de gestão baseia-se sobre oito princípios, enumerados a seguir:

1º – Os objetivos da empresa podem ser de natureza diversa, ou seja, os objetivos não se referem apenas à dimensão financeira. Muitos dos objetivos fixados são baseados em análises de mercado, comportamentos dos concorrentes, evolução da tecnologia, etc.

**2º** – A descentralização das decisões e a delegação de autoridade são condições do controlo de gestão, isto é, os resultados globais são obtidos através do conjunto de resultados conseguidos em cada área de responsabilidade e que são consequência das decisões tomadas

**3ª** – O controlo de gestão promove a convergência de interesses dentro de cada departamento e à empresa no seu todo, isto é, cada departamento tem objetivos fixados contribuindo assim para os resultados globais da empresa.

**4º** – Os instrumentos de controlo de gestão são desenvolvidos com vista à ação não apenas à documentação e burocracias, isto é, segundo este princípio a prioridade do Controlo de Gestão é a ação. Através de um bom sistema de controlo de gestão é possível que se tenha conhecimento fácil do que se passa, permite uma análise objetiva e seletiva quanto às causas e consequências dos acontecimentos, estudar as possibilidades de ação de forma a atingir os objetivos previamente definidos. Assim, deve esta informação apresentar-se de forma simples, concreta e virada para a ação.

**5º** – O controlo de gestão tem como horizonte temporal o futuro, não o passado. Nesta perspetiva, é importante e necessário que haja um acompanhamento dos resultados permitindo utilizar como instrumento previsional, isto é verificar os desvios dos resultados passados de forma a implementar ações viradas para atingir os resultados no futuro.

**6º** – O controlo de gestão atua mais sobre o meio humano do que os números, uma vez que os resultados são obtidos através dos gestores. Assim o controlo de gestão tem a função de alavancar os gestores, dando-lhes apoio na análise de resultados e na preparação dos planos, permitindo assim o enriquecimento das decisões dos gestores.

**7º** – O sistema de sanção e recompensa faz parte do sistema de controlo de gestão, isto é, a qualidade das decisões não pode ser reconhecida apenas com elogios verbais, é justo que exista um sistema de recompensa, assim como quando os resultados são menos bons e/ou quando os objetivos não são atingidos deveria haver uma sanção que não passe apenas por uma desaprovação na forma silenciosa.

**8º** – Quem mais atua são os responsáveis operacionais comparativamente à equipa do controlo de gestão.

### **2.3.1. O Processo de Controlo de Gestão**

O processo de controlo de gestão inicia-se com um passo inicial que diz respeito à fixação de objetivos quantificáveis que devem ser aplicados a um horizonte temporal (mensal, trimestral, anual), para que se possa garantir o acompanhamento dos resultados. Com vista a obtenção dos objetivos previamente quantificados, são elaborados planos de ação adequados e de acordo com os recursos disponíveis, correspondendo assim a instrumentos previsionais (Jordan, et. al, 2015).

Na fase intermédia do controlo de gestão, engloba o acompanhamento dos resultados obtidos e a tomada de decisões corretivas. Há que avaliar os resultados e os desvios ocorridos, propondo, quando necessário as alterações necessárias com o objetivo de atingir os objetivos inicialmente estipulados.

Na fase final do controlo de gestão, existe a avaliação do desempenho em cada departamento, comparando o que foi realizado com os objetivos. Desta forma, é implementado o sistema de sanção e recompensa referidos anteriormente, de forma a valorizar o desempenho dos gestores e dos seus subordinados. Deve também aproveitar a experiência para adquirir conhecimentos e servir como ferramenta de apoio para a preparação dos objetivos e planos de ação para os períodos seguintes.

### **2.3.2. Papel do Gestor e do *Controller***

Muitas vezes surge a dúvida dos papéis que o gestor e o *controller* devem desempenhar, mas segundo o que foi referido anteriormente, parece mais correto que o gestor de cada departamento tenha a preocupação de controlar a sua gestão, em vez de um *controller*. Um gestor, à partida, possui excelentes conhecimentos do seu sector que promovem uma melhor eficiência nas decisões tomadas de forma a obter melhores resultados, enquanto que um *controller* apenas consegue perceber a atividade do departamento a partir da análise dos relatórios e não possui competências para resolver os problemas que surgem.

Assim, cada gestor possui três papéis, a direção, a gestão e o controlo de gestão. O papel de direção diz respeito à fixação de objetivos, o de gestão na medida em que toma decisões de forma a atingir os objetivos, e por fim o de controlo de gestão assegurando-

se que as decisões tomadas permitem atingir os objetivos definidos, e monitorizando os resultados (Jordan et. al, 2015).

Brito (2014), citando Siegel & Sorensen (1999), afirma que as funções do Controller nas organizações limitavam-se à elaboração de registos financeiros e à disponibilização da informação que requeria a preparação de orçamentos, controlo de despesas, análises de inventários, entre outras informações úteis à tomada de decisão. No entanto, o seu papel era desvalorizado, visto que não participavam nas decisões mais importantes da organização, uma vez que, na maioria das vezes, não tinham o conhecimento particular sobre os problemas tratados nem qualquer interação com os vários departamentos de uma organização.

No entanto, a função do *Controller* sofreu um verdadeiro reconhecimento com o passar do tempo, fruto do crescimento e desenvolvimento das indústrias e dos mercados. Os novos desafios impostos às organizações requerem que o *Controller* seja uma pessoa capaz de assumir não apenas funções financeiras, mas também de implementação da estratégia. (Fleischman et al., (1997), citado por Brito (2014).

Atualmente, o *controller* não tem o papel de supervisionar e “pedir contas” aos gestores, como se de fosse um espião ou inspetor. Antes pelo contrário, o *controller* informa, ajuda, e facilita a gestão concebendo e implementando as metodologias necessárias, de forma a que os gestores consigam controlar a gestão do seu departamento. Da mesma forma que um automobilista necessita de um painel de comando, também um gestor necessita dos serviços do *controller*.

Por exemplo um computador de bordo não obriga o condutor a fazer um determinado percurso num determinado tempo, mas fornece informação quanto à velocidade média e consegue prever a hora de chegada. Fazendo a comparação, o *controller* funciona da mesma forma pois apenas fornece dados para que os gestores possam fazer as suas previsões, mas não estipula os objetivos, entrega resultados e valores dos desvios, mas não é quem decide as ações corretivas, funcionando desta forma como um copiloto.

Deste forma, olhando para o panorama do mercado de trabalho, em que as organizações necessitam cada vez mais de obter mais informação, com diversidade e com maior rapidez, é fundamental que as empresas tenham ao dispor vários intervenientes, e ainda

sistemas que permitam gerar, analisar e controlar qualquer tipo de informação para poderem responder às solicitações do mercado, sendo o *Controller* a pessoa adequada para organizar a informação e prepará-la para apoio no processo de decisão.

## **2.4. Sistemas de Controlo de Gestão**

Ao longo do tempo, os sistemas de controlo de gestão tradicionais foram sofrendo desvalorização, devido ao fraco contributo que os mesmos davam em relação à execução da estratégia, que é hoje um dos pilares de uma organização, e, conseqüentemente é uma das principais preocupações dos gestores.

Sistemas de Controlo e Gestão, segundo Merchant & Stede (2007), são instrumentos utilizados pelos gestores para motivar os colaboradores no promovendo a tomada de decisões e empreenderem ações corretivas para a organização.

Um adequado sistema de controlo de gestão auxilia as organizações a obterem sucesso e promove sobretudo a criação de valor. Assim, o *Controller* tem a capacidade de implementar os instrumentos que lhes permitam responder com êxito às exigências da própria gestão.

Para isso, é necessário diferenciar as categorias de gestores que existem numa organização, visto que cada um tem necessidades diferentes em termos de controlo de gestão e de acordo com o seu departamento.

Em primeiro lugar temos a Direção Geral que representa a organização, são responsáveis por estabelecer os objetivos e os resultados em termos globais.

Abaixo da direção geral temos a categoria da hierarquia intermédia que se situa entre os diretores gerais e os responsáveis operacionais, que se denominam os “diretores de área”, que têm a responsabilidade de coordenar várias unidades, não gerindo de forma direta.

Por fim, os responsáveis operacionais englobam todos os chefes de departamento que são responsáveis por uma entidade ou sector da organização e pela realização de objetivos e resultados.

Desta forma, podemos verificar que é necessário estudar os vários tipos de instrumento de controlo de gestão que existem, e adaptar de acordo com a necessidade de cada gestor operacional.

Um sistema de controlo de gestão só se torna eficaz se for concebido e implementado com o envolvimento e participação de todos os membros da organização.

#### **2.4.1. Instrumentos de Controlo de Gestão**

De acordo com Jordan, et al (2015), existem três instrumentos de Controlo de Gestão, que serão descritos em seguida:

- **Instrumentos de Pilotagem**

Este tipo de instrumento de controlo de gestão é utilizado com o objetivo de os gestores seguirem os passos do processo de controlo de gestão como a fixação de objetivos, planear e acompanhar os resultados.

Os instrumentos de pilotagem são constituídos pelo plano operacional, pelo orçamento, pelo controlo orçamental, e pelos *tableaux de bord*.

A direção geral inicia o processo de controlo de gestão, na medida em que faz uma análise estratégica, fazendo o diagnóstico das envolventes internas e externas da organização como o ambiente, os clientes, os fornecedores, a análise SWOT (forças, fraquezas, ameaças e oportunidades), e define os objetivos e estratégias a adotar, que serão transformados num plano estratégico a longo prazo.

Após os objetivos estarem definidos é imprescindível a realização de um **plano operacional**, onde se define a estratégia operacional. Aqui vão ser definidas as políticas de comercialização, de investimento, de gestão de produção e recursos humanos e por fim a gestão financeira.

No plano operacional, consta a atividade da empresa seja a mais antiga como a mais recente, enquanto o plano estratégico incide sobre as mudanças ou as orientações a longo prazo como diversificação, modernização da indústria, no fundo alterações significativas na área da tecnologia, organização, pessoal.

O plano operacional tem carácter quantitativo, uma vez que pretende estudar a viabilidade do plano estratégico, onde inclui a elaboração de balanços e contas

previsionais por um prazo de 5 anos, e envolve os gestores de todos os níveis com o intuito de encontrar soluções que viabilizem o plano estratégico.

Posteriormente, a fase de orçamentação tem de estar em sintonia com o plano operacional. A fase de orçamentação inicia-se com a fixação de objetivos e resultados, com um horizonte temporal de 1 ano, de todas as naturezas e a elaboração dos planos de ação concretos para todos os sectores da empresa para o ano seguinte. Este trabalho visa a valorização financeira, que servirá de ferramenta previsional de referência para o controlo de gestão.

Por outro lado, Areias (2016) considera o orçamento uma das ferramentas mais importantes do Controlo de Gestão, porque permite a planificação das atividades e recursos necessários, sendo também uma ferramenta de gestão e um instrumento para o controlo e tomada de decisões.

O plano operacional e o orçamento correspondem a dois instrumentos de controlo de gestão previsionais. Desta forma, é necessário acompanhar os resultados destas duas ferramentas, e para isso existe o controlo orçamental e os *tableaux de bord*.

O controlo orçamental, é detentor de uma fraqueza na medida em que apenas exhibe a dimensão financeira como cálculo do valor dos custos das vendas, das margens, dos *stocks*, entre outros, mas não consegue medir os impactos da parte financeira nos resultados, isto é o resultado obtido pelas ações implementadas.

É aqui que entram os *tableaux de bord*, uma ferramenta rápida, com grande diversidade de indicadores, sintetizada e que é ajustável de acordo com as necessidades, e permite acompanhar os resultados com eficiência e eficácia. Neste caso, a diversidade de indicadores permite medir resultados financeiros como comerciais, resultados ao nível da qualidade e até de produtividade, pelo que para promover a ação convém que sejam selecionados de forma concentrada.

Os *tableaux de bord* para que sejam eficazes, deverão ser adaptados a cada gestor e a cada sector, visto que cada um possui os seus objetivos e dispõe de diferentes recursos com vista à ação.



- **Instrumentos de orientação de comportamento**

É necessário enquadrar e orientar as ações e decisões dos gestores com vista à satisfação dos objetivos da empresa e não somente os objetivos do seu departamento, que poderão ser contrários aos da empresa. Para isso é necessário criar condições para que o gestor tenha um comportamento de forma a privilegiar não só o seu departamento, mas também os interesses da organização, e isso pode ser feito através de instrumentos de orientação de comportamento como a organização por centros de responsabilidade, avaliação de desempenho e ainda sistemas de preços de transferência interna.

Um centro de responsabilidade é uma área que pertence à organização, que possui objetivos e um conjunto de meios materiais e/ou humanos que permitem que o gestor seja responsabilizado pelas atividades da sua área correspondente (Poeiras, 2009).

Através da organização por centros de responsabilidade, um gestor sabe qual a sua missão, os objetivos a serem atingidos, e os recursos que possui para os atingir. Os centros de responsabilidade dividem-se em centros de custo, centros de resultados e centros de investimento, e é a direção quem escolhe o estatuto de cada um dos centros de responsabilidade. Uma empresa orientada para o centro de custo preocupa-se em atingir o objetivo de custos fixos. Por outro lado, uma empresa orientada para o centro de resultados, tem a preocupação de reduzir os custos de forma a atingir o resultado fixado.

Na perspetiva dos critérios de avaliação do desempenho, os centros de custos de custos são avaliados pelos critérios dos custos, enquanto o centro de resultados é avaliado pelos resultados, e o centro de investimento será avaliado pelo critério de rendibilidade dos capitais investidos. Assim é necessário identificar quais os elementos que o gestor tem controlo sobre os quais este pode atuar e tomar decisões, caso contrário este não consegue avaliar o seu desempenho.

Outra situação que acontece numa organização é o facto de existirem centros de responsabilidade que não vendem a sua produção ou prestação de serviços ao exterior, optando por fornecer internamente. Para valorizar esta transferência existem os Preços de Transferência Interna (PTI), que considera uma venda ou uma compra interna de forma a determinar o resultado, o custo ou a rendibilidade de um centro de responsabilidade.

Anthony & Govindarajan (2007) referem que a utilização deste instrumento deve ter como base duas questões: a primeira é se a empresa deve comprar ou produzir internamente o produto? No caso de produzir, a segunda questão que se coloca é a que preço de transferência?

Os preços de transferência interna mais utilizados no mundo empresarial são os custos padrões, os custos padrões com margem e os preços de mercado.

- **Instrumentos de diálogo**

No processo de controlo de gestão, o diálogo é uma ferramenta que está sempre presente, quer seja na negociação de objetivos, dos meios e recursos estipulados no plano operacional, na prestação de contas dos resultados e ainda na decisão das medidas corretivas.

Os instrumentos de diálogo incluem salas de reuniões, datas de reunião, e relatórios de reunião. A comunicação é um elo de ligação importante no seio de uma organização, e esta deve ser feita de forma vertical, isto é, os responsáveis operacionais, fazem o plano operacional e o respetivo orçamento em função dos objetivos propostos, e posteriormente devem comunicar com a hierarquia intermédia (Jordan et, al, 2015). Após obtidos os resultados, o gestor operacional tem de prestar contas dos resultados e propor medidas corretivas à Direção Geral, porém grande maioria das vezes isto não acontece, uma vez que a hierarquia intermédia por vezes fixa os objetivos, mas posteriormente desaparece do papel de controlo de gestão fazendo-se substituir pelo *controller*, evitando o confronto com os resultados e desvios.

O *controller*, durante o processo de controlo de gestão, deve incentivar o diálogo entre os gestores, estando presente como informador ou assessor, e, conhecendo quase todos os elementos.

#### **2.4.2. Tableaux de bord**

Os *tableaux de bord* para muitos, são um “conjunto de dados sobre os resultados de um centro de responsabilidade, para informação do gestor”. Podem ser também considerados conjuntos de instrumentos de controlo idêntico aos utilizados por um piloto de um avião ou um condutor de um automóvel utilizam para verificar o estado de funcionamento do avião ou do automóvel.

Segundo Jordan et. al (2015), os *tableaux de bord* são instrumentos de gestão com vista à ação, e têm uma vertente importante de comunicação do sistema de controlo de gestão. São instrumentos sintetizados, o que permite ao *controller* chamar a atenção dos responsáveis para os vários indicadores, obtidos através de um conjunto de informações que permitem a elaboração dos *tableaux de bord*.

##### **2.4.2.1. Características e Funções dos Tableaux de bord**

Segundo Jordan et. al (2015), o *tableau de bord* deve ter várias características entre as quais:

- **Ser rápido:** Deve estar disponível poucos dias após o período em análise (5 a 7 dias para um reporte mensal), visto ser um instrumento de informação rápida e para atuar no curto prazo.
- **Conter dados históricos e previsionais:** Deve ter dados exatos quando se fala em quantidades físicas (quantidade produzida, clientes, horas). Caso não seja possível, deve-se recorrer à estimativa.
- **Conter indicadores diversificados:** Os gestores não podem tomar decisões baseando-se apenas em indicadores financeiros, é necessário também dados físicos para que o gestor consiga localizar a melhor área de ação corretiva.
- **Ser sintético e com possibilidade de desagregação:** Deve conter um mínimo de indicadores, de forma a conseguir acompanhar as variáveis essenciais do seu plano de ação. Por exemplo, um gestor não conseguirá acompanhar os resultados, consultando uma listagem de *excel* contendo várias páginas cheias de informação. Um *tableau de bord* não deverá ultrapassar uma dezena de indicadores.
- **Ser frequente, e se possível permanente:** A informação deve ser atualizada pelo menos uma vez por mês, permitindo a tomada de decisões por parte dos gestores.

No fundo, o *tableau de bord* tem três funções entre as quais ser um instrumento de comparação, favorece o diálogo e por fim, ajuda e estimula a tomada de decisão.

Uma vez que o objetivo essencial deste instrumento é o controlo dos objetivos fixados, acompanhando a evolução da empresa ou de um sector da empresa e identificando sempre que possível o que não evolui conforme estava previsto. Para que isso aconteça, é necessário ter ao dispor uma previsão ou um objetivo, que servirá como referência permitindo a comparação entre o real e o previsto, daí ser considerado um instrumento de comparação. No fundo é uma ferramenta de diagnóstico e de tomada de decisão, na medida em que este instrumento evidencia o que está errado e que provoca consequências nos resultados, para posteriormente se tomar as devidas medidas corretivas.

O *tableau de bord* promove o diálogo, visto que é um meio de comunicação escrito da comparação entre o real e o previsto. Para isso, é indispensável que a informação fornecida seja ajustada de acordo com o nível hierárquico e que seja coerente e complementar. Um *controller*, dispondo de toda a informação, consegue fornecer uma análise, como por exemplo ao observar uma diminuição de 15% do volume de negócios de um determinado produto, é necessário perceber se o motivo está relacionado com uma redução das quantidades vendidas, ou se houve uma evolução de preços, e de acordo com o motivo, selecionar as medidas corretivas que permitam corrigir o desvio. O *tableau de bord* também promove a avaliação, visto que acompanha a evolução dos resultados e por consequência o desempenho dos responsáveis de acordo com o impacto das decisões tomadas nos resultados (Jordan et. al, 2015).

Por fim, a última função dos *tableaux de bord* é ajudar e estimular a tomada de decisões, fornecendo informação útil e em tempo real para a tomada de decisão. É feita uma comparação entre o realizado e o previsto, originando um desvio, o qual tem de ser corrigido implementando uma ação corretiva.

Desta forma, este instrumento de controlo de gestão tem de ser diferenciado de acordo com o destinatário da informação, assim como a frequência da publicação destas informações varia de acordo com o destinatário.

#### **2.4.2.2. Conceção dos Tableaux de bord**

Um dos primeiros passos para a implementação do controlo de gestão numa organização passa pela conceção de um sistema de *tableau de bord*. Este trabalho tem de ser feito pelo *controller* em união com a equipa de gestores operacionais.

Existem alguns erros associados à conceção do *tableau de bord* na medida em que ao lançar o projeto a ideia será apresentar mais informações aos gestores, mas, em contrapartida o objetivo do *tableau de bord* será ter uma quantidade de informação reduzida e objetiva de acordo com a necessidade do gestor. Outro erro está no método de investigação utilizada pelo *controller* ao questionar quais os dados que o gestor necessita, podendo obter variadas respostas como por exemplo:

- ✓ O gestor aberto que diz querer tudo, tem uma lista de informações infinita e variada, o que não permite selecionar os elementos essenciais deste instrumento.
- ✓ O gestor fechado que diz ter tudo, não admitindo que necessita desta ferramenta para fazer a sua gestão, e ao aceitar a ajuda do *controller* e do *tableau de bord* sente que demonstra fraqueza.
- ✓ O gestor com “perfil contabilista” julga que o *controller* apenas fala a linguagem contabilística, e, por isso seleciona informação do tipo contabilístico, contrariando a essência do *tableau de bord*.
- ✓ O gestor “bombeiro” possui uma visão de gestão de curto prazo. Preocupa-se com problemas como o absentismo do pessoal do seu departamento, e, por isso solicita apenas informações de acordo com o problema que pretende resolver nesse momento.

De acordo com Jordan et. al (2015), a metodologia que é sugerida para conceber o *tableau de bord* é o **método OVAR**. Este método é constituído por 5 fases:

##### **Fase 1:** Definição do organograma:

Nesta fase, é necessário compreender a estrutura organizacional da empresa, identificando os vários centros de responsabilidade e as relações hierárquicas presentes entre eles e é também estipulado as áreas de responsabilidade de cada gestor. É feita uma análise dos meios sobre os quais o gestor vai agir e como obter esses meios. No final

obtém-se um esquema em forma de pirâmide, incluindo os fatores de interesse para cada nível da hierarquia.

**Fase 2:** Determinação de objetivos e variáveis chave de ação:

Nesta fase, selecionam-se os objetivos pretendidos e as variáveis chave de ação ajustado a cada centro de responsabilidade, convergindo estes objetivos com os objetivos centrais gerais a toda a organização.

Muitas vezes se confunde as noções de objetivo e meio. A noção de meios refere-se aos esforços realizados enquanto que a noção de objetivo descreve o resultado, ou seja, a realização gerada pelos esforços.

No processo de identificação de objetivos e das variáveis-chave de ação, procura-se para cada centro de responsabilidade os objetivos mais importantes, isto é, os resultados que são fundamentais para o centro de responsabilidade e assim considerar a estratégia da empresa. Por outro lado, as variáveis chave de ação são os meios sobre os quais o gestor possui o poder de decidir provocando impacto na realização dos objetivos.

Este processo inicia-se com a Direção Geral a definir a missão e a visão da organização, e identificando os objetivos e ações corretivas que auxiliam à sua realização. Posteriormente, serão estipulados os objetivos e variáveis-chave dos vários centros de responsabilidade, por meio de uma entrevista com cada responsável. As decisões tomadas têm um horizonte temporal de curto prazo e no ano seguinte faz-se uma nova avaliação de acordo com a situação atual.

No final, é necessário saber a que centros de responsabilidade se atribuem cada variável-chave de ação identificada anteriormente, para que cada um deles se dedique na consecução destes objetivos. Nesta fase, os objetivos estipulados por um determinado responsável, passam a ser os objetivos dos responsáveis dos níveis inferiores.

O produto obtido nesta fase, ainda não é o *tableau de bord*, apenas os elementos necessários para o construir e será necessário elaborar indicadores, que será executado na próxima fase.

**Fase 3:** Escolha dos indicadores:

Esta fase consiste em selecionar e produzir os indicadores, isto é, quantificar os critérios, para que se possa acompanhar os resultados posteriormente. Pretende-se propor as unidades de medida dos objetivos e das suas respetivas variáveis-chave, pelo que é necessário ter em conta vários tipos de indicadores como:

- **Indicadores de objetivos:** Expressam a realização dos objetivos em termos absolutos como por exemplo o valor das vendas, quantidades produzidas ou vendidas, resultado líquido, ou em termos relativos como por exemplo a quota de mercado, a rendibilidade dos capitais próprios, satisfação dos clientes.
- **Indicadores de meios:** Expressam o nível de utilização dos meios e recursos, traduzidos em indicadores de produtividade como o número de peças por hora, número de registos por minuto ou número de contratos celebrados por dia e também indicadores de utilização da capacidade como o índice de utilização de determinado equipamento, taxa de absentismo, custos de energia, entre outros.
- **Indicadores convergentes:** Dizem respeito a determinados objetivos ou meios de ação que pertencem a um determinado centro de responsabilidade, mas que devido ao seu impacto devem ser incluídos no *tableau de bord* de outro centro de responsabilidade.
- **Indicadores do meio:** Traduz informações acerca do ambiente externo à empresa, mas que condiciona a realização dos objetivos, sobre os quais a empresa não tem qualquer poder, como por exemplo a procura pelo cliente, novos produtos concorrentes. Alguns indicadores propostos podem ser a Margem de Contribuição para o objetivo de rendibilidade, a quota de mercado para a avaliar a dimensão, para avaliar por exemplo a inovação podemos calcular a percentagem do volume de negócios de novos produtos sobre o volume de negócios total, para avaliar a qualidade podemos ver o valor de devoluções que existe no total de volume de negócios.

**Fase 4:** Recolha de informação:

Nesta fase a metodologia utilizada para a recolha de informação está na quantificação, isto é, a forma de apurar os valores dos indicadores. Para isso é necessário ter acesso à informação nos prazos escolhidos e com a periodicidade desejada, pelo que haverá situações em que não é possível dispor da informação em tempo útil.

Por exemplo, o indicador da quota de mercado que demonstra a comparação entre as vendas da empresa e as vendas totais no mercado deveria ser publicado de forma trimestral. Porém, pode acontecer que estes dados apenas sejam fornecidos de forma semestral, pelo que os dados não estarão disponíveis de forma trimestral como se pretendia.

Por esta razão, é necessário estudar as fontes de informação, de forma a que se possa acompanhar os indicadores com regularidade.

Caso não seja possível a obtenção da informação pretendida, é necessário procurar informação de substituição que permita uma aproximação do valor do indicador, financiar a elaboração ou aquisição das informações necessárias seja internamente ou externamente, ou, em última hipótese, abdicar do indicador e escolher outro em alternativa que permita ser acompanhado com regularidade.

**Fase 5:** Construção e regras de utilização;

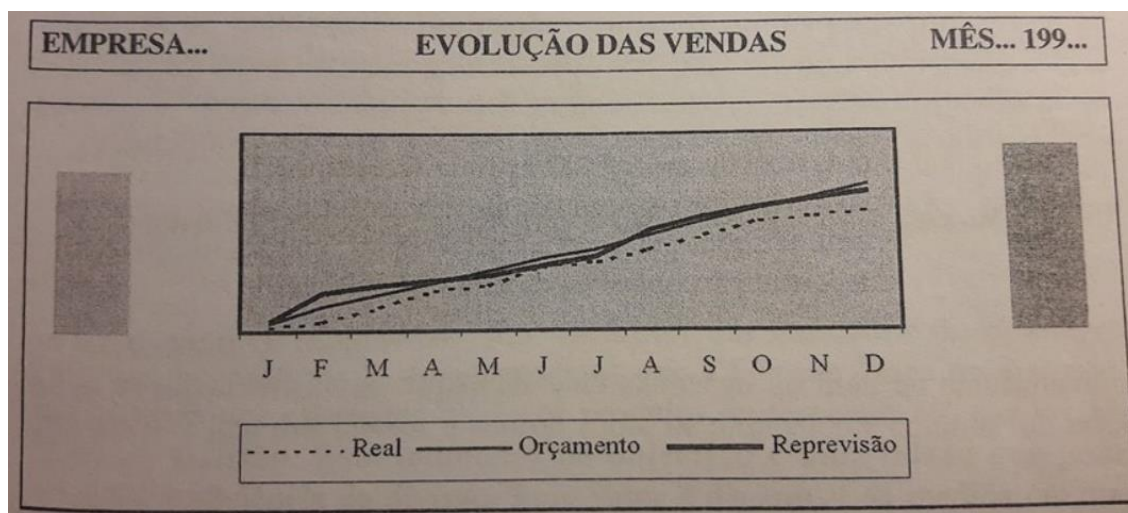
Na última fase desta metodologia, dedica-se à apresentação e aos aspetos práticos do funcionamento do *tableau de bord*. Uma decisão corretiva, para ser eficiente, é necessário que seja tomada de forma atempada, e, para isso é também necessário dispor dos indicadores quantificados dentro dos prazos estipulados.

Existem duas regras a seguir, a primeira diz respeito à precisão dos números que se encontram no *tableau de bord*, isto é, tem de ser um valor coerente e estar disponível em tempo útil. Outra regra diz respeito à apresentação do *tableau de bord* que tem de ser simples.

O *tableau de bord* agrupa os indicadores físicos, económico-financeiros de medida de desempenho das atividades, da organização, e dos recursos materiais e humanos. De forma a acompanhar o histórico e a evolução dos indicadores, os *tableaux de bord*



incluem o realizado do ano em curso, o realizado no ano anterior, e o objetivo (previsão) para o período em análise.



**Figura 3 - Exemplo de Tableau de Bord**

Estes indicadores permitem ao gestor operacional acompanhar e antecipar a evolução da atividade e, sempre que possível implementar medidas corretivas de forma a atingir as previsões fixadas, e convergindo sempre que possível com os objetivos globais da organização.

Quando uma empresa tem várias atividades diversificadas, é normal que uma das atividades seja historicamente a atividade fundamental, pelo que o *tableau de bord* é concebido a partir dessa mesma atividade, e, nesta situação é preferível que cada atividade tenha quadros específicos em vez que alterar o *tableau de bord* para cada atividade. No caso um grupo de pequenas e grandes empresas, o sistema de informação deverá ser idêntico em todas as unidades de forma a que a gestão seja feita de forma homogênea e haja uma linguagem comum promovendo assim o diálogo.

#### **2.4.2.3. Tableaux de bord vs Sistemas de Controlo de Gestão**

Os *tableaux de bord* pretendem eliminar as falhas que existem nos sistemas de controlo de gestão como por exemplo o controlo orçamental. Enquanto os *tableaux de bord* baseiam-se nos centros de responsabilidade, evidenciam desvios, não dependem do controlo orçamental, têm um tipo de linguagem variado, a natureza da informação é variada e pode ser interna e externa, são de elaboração rápida, relacionam os objetivos e os meios e são muito flexíveis. Por outro lado, o controlo orçamental, apesar de basear

nos centros de responsabilidade, evidenciar desvios, tem total dependência orçamental, o tipo de linguagem é essencialmente financeiro, a natureza da informação é contabilística e interna, é de elaboração lenta, e tem muito pouca relação entre os objetivos e os seus meios (Jordan et. al, 2015).

No fundo, os *tableaux de bord* são os sistemas mais adequados para acompanhar a evolução das atividades, onde se proporciona uma visão mais abrangente e são direcionados para a tomada de decisão.

Comparativamente aos Sistemas de Controlo de Gestão na sua generalidade, os *tableaux de bord* selecionam um número limitado de dados, possuem rapidez na obtenção de resultados, possuem também uma linguagem variada através de indicadores diversificados, proporcionando assim informação para os gestores e para ações de curto prazo e garantem um tratamento dos objetivos de cada centro de responsabilidade.

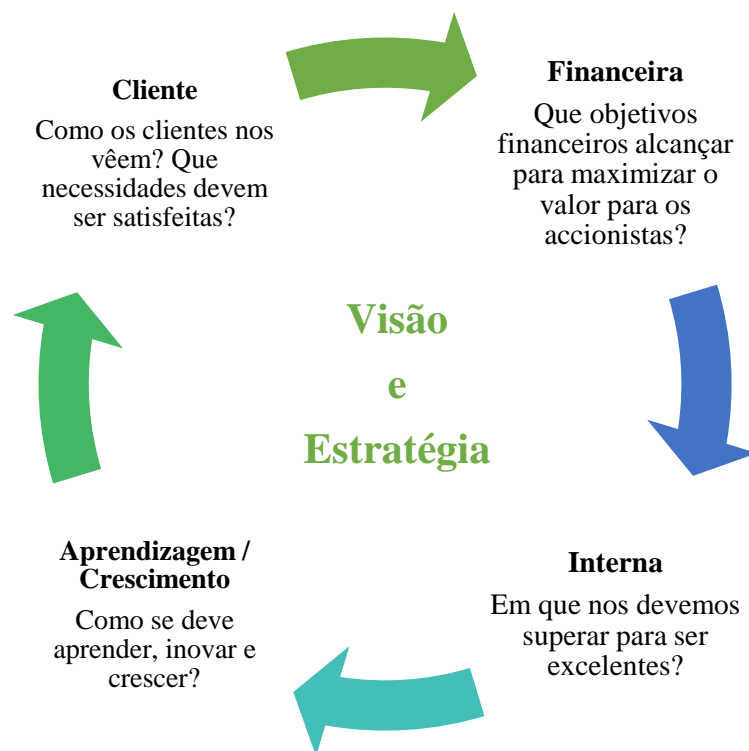
### ***2.4.3. Balanced Scorecard***

#### ***2.4.3.1. Conceito e Perspetivas do Balanced Scorecard***

O *Balanced Scorecard* foi desenvolvido por Kaplan e Norton, no ano de 1992, consequência de uma investigação em empresas americanas, com o objetivo de estudar a ineficácia dos indicadores financeiros, que achavam não ser suficientes para medir um desempenho de uma organização, e de acordo com as conclusões desenvolver um sistema de avaliação do desempenho organizacional

Kaplan e Norton concluíram com este estudo que as organizações não se podem basear apenas em indicadores financeiros visto que estes são insuficientes no que concerne à avaliação do desempenho de uma empresa, visto que são baseados em dados históricos devido à insuficiência dos mesmos em avaliar o desempenho de uma empresa, sendo que é necessário avaliar outros indicadores não financeiros, que são indispensáveis à tomada de decisão estratégica.

A primeira definição do *Balanced Scorecard* parte de Kaplan e Norton (1992), onde garantem que o *balanced scorecard* é um instrumento de gestão que fornece aos gestores uma visão global e integrada do desempenho organizacional baseado em quatro perspetivas de acordo com a seguinte figura: perspetiva financeira, de mercado, de processos e aprendizagem/desenvolvimento.



***Figura 4 - Perspetivas do Balanced Scorecard***

Para cada uma destas perspetivas são definidos os objetivos, os fatores críticos de sucesso, os indicadores de desempenho, as metas e iniciativas, de acordo com a visão e estratégia da organização.

O objetivo deste instrumento será relacionar o controlo operacional de curto prazo com a visão e a estratégia da organização a longo prazo. À semelhança dos *tableaux de bord*, também o *balanced scorecard* inclui indicadores financeiros que refletem os resultados das ações e indicadores não financeiros como a satisfação do cliente, a qualidade dos processos internos, a inovação e satisfação dos colaboradores, isto é, indicadores que são determinantes para um bom desempenho futuro.

Segundo Kaplan e Norton (1992), o acompanhamento do desempenho é feito através de quatro perspetivas de análise, que poderão ser ajustadas de acordo com a missão e estratégia da organização. As perspetivas propostas são descritas em seguida:

- **Perspetiva Financeira**

A perspetiva financeira, é orientada essencialmente para a satisfação dos acionistas, criando valor (Machado, 2013). Os indicadores são sobretudo de natureza financeira, uma vez que estes esperam uma boa rendibilidade financeira para o capital investido (Jordan et. al, 2015).

De forma a aumentar a satisfação dos acionistas, é necessário melhorar a produtividade, aumentar receitas em segmentos existentes e mercados e também em novos produtos e serviços (Kaplan & Norton, 2008).

Tal como refere Quesado & Rodrigues (2009), o modelo BSC defende que as medidas financeiras são importantes, mas que estas podem ser complementadas, com outras não financeiras, de modo a impulsionar o desempenho da empresa.

Nesta categoria engloba-se o sistema de prémios e incentivos, uma vez que são os indicadores financeiro que influenciam os montantes de prémios e incentivos a atribuir, através da implementação do processo de avaliação de desempenhos, ou seja, quanto melhores os desempenhos, melhores as compensações (Jordan et. al, 2015).

Alguns fatores críticos a considerar nesta perspetiva dizem respeito à Rendibilidade, que tem como possíveis indicadores de desempenho a rendibilidade de capital investido (RCI), a rendibilidade dos capitais próprios (RCP), a rendibilidade das vendas (RV) e ainda os resultados por ação (RPA). Também se pode considerar um fator crítico o crescimento, isto é, os novos produtos e serviços, alcançando novos clientes e mercados, traduzido pela quota de mercado, pelo volume de negócios e a taxa de crescimento do volume de negócios. Por fim, podemos considerar a criação de valor, isto é, a capacidade que a organização tem de criar valor para o acionista, e que pode ser analisado através do Economic Value Added (EVA), o Cash Value Added (CVA) e ainda o Cash Flow Return on Investment (CFROI).

- **Perspetiva dos Clientes**

Segundo Kaplan e Norton (2008), a perspetiva do cliente tem como intenção a satisfação dos objetivos dos clientes e para manter os clientes satisfeitos a função interna da empresa tem que estar assegurada. Esta perspetiva indica a relação entre a visão da empresa e os clientes pretendidos, bem como os seus segmentos específicos, definindo assim um público-alvo.

Uma organização não existe sem clientes, e por isso um dos fatores de sucesso será essencialmente a sua satisfação e retenção dos clientes alvo, e para que esses indicadores sejam elevados, a organização deve ser líder na qualidade, oferecer um serviço de valor e introduzir inovação, uma alta performance, produtos e soluções.

Os fatores críticos serão a rendibilidade, de forma a garantir uma carteira de clientes que contribuam para o valor da empresa, que pode ser traduzido pelo *Economic Value Added* (EVA), e pela rendibilidade das vendas/cliente (RVC). No que diz respeito à satisfação, o objetivo será atingir uma elevada satisfação dos clientes, que pode ser traduzido pelo índice de satisfação dos clientes, tempos de entrega/serviço, e o cumprimento de prazos. Relativamente à retenção, isto é, a capacidade de cativar novos clientes pode ser traduzida pela quota de mercado, e pelo volume de negócios relativo aos novos clientes. Por fim, no que diz respeito à fidelização, ou seja, a capacidade de manter os clientes atuais, tem como indicador o crescimento do volume de negócios dos clientes atuais.

- **Perspetiva dos Processos Internos**

A perspetiva dos processos internos procura, segundo Quesado e Rodrigues (2009), responder à questão “em que nos devemos superar para sermos excelentes?”, focando-se sobretudo na criação de valor para os clientes (Machado, 2013).

Aqui as empresas identificam os processos internos indispensáveis para criar a satisfação do cliente, como melhorar a eficiência e eficácia, a qualidade, custo e flexibilidade de operar perante processos, expandir canais e mercados e identificar oportunidades (Kaplan & Norton, 2008).

Nesta perspetiva, existem fatores críticos como a organização, na medida em que a empresa tem de reconhecer que existe para assegurar processos e não acumular funções,

traduzido pelos tempos de ciclo e prazos de execução. Outro fator crítico diz respeito à eliminação de atividades que não geram valor, traduzido pelos custos unitários dos produtos. É necessário também assegurar os índices de aceitação do produto, medido pelas taxas de rejeição. Por fim, a eficiência e eficácia, que traduzem a utilização dos recursos dos quais dependem os resultados, pode ser analisado através da produtividade e taxa de utilização da capacidade.

- **Perspetiva da Aprendizagem e Desenvolvimento**

Na perspetiva de aprendizagem e crescimento, Kaplan & Norton (2008) referem que se deve construir e expandir capacidades estratégicas, desenvolver a liderança e uma cultura orientada para a execução, o que requer uma aprendizagem contínua e partilha de conhecimentos. Aqui devem-se identificar então as necessidades da organização para que seja possível o seu crescimento e desenvolvimento, tendo sempre em conta uma visão a longo prazo. Assim percebemos que esta perspetiva é uma das mais importantes já que uma boa estratégia deve começar pelo potencial humano e pela capacidade dos sistemas e tecnologias de informação.

Os fatores críticos de sucesso que se podem identificar nesta perspetiva são a inovação isto é a capacidade de apresentar novas ideias, que pode ser traduzido pelo número de ideias aprovadas e pelo número de novos produtos e/ou serviços. A satisfação, isto é, garantir índices de motivação e desempenho altos, que tem como indicadores o índice de satisfação do pessoal, e o montante de prémios e incentivos. Outro fator crítico a referir é a qualificação, isto é assegurar que os colaboradores possuem níveis de conhecimento de forma a potenciar o seu desempenho, que pode traduzir-se pelo número de colaboradores qualificados e pelo número de horas de formação. Por fim, e não menos importante, o potencial tecnológico pode ser analisado através do número de postos de trabalho informatizado, e o investimento em tecnologia por colaborador.

Nesta perspetiva, os colaboradores são considerados um ativo intangível da organização. As capacidades, a motivação, o empenho e envolvimento dos colaboradores, condicionam o desempenho de uma organização, pelo que é importante apostar no capital intelectual. (Jordan et. al, 2015).

**2.4.3.2. *O Balanced Scorecard como Sistema de Gestão  
Estratégica e de Avaliação de Desempenho***

O *Balanced Scorecard* assume um papel de instrumento de gestão estratégica de uma organização, que permite ligar os indicadores de performance à estratégia, permite aos gestores ter uma visão alargada do desempenho, relaciona o controlo operacional à visão e à estratégia, demonstra as relações de causa-efeito e ainda foca a atenção dos gestores do que é crítico. No fundo é um instrumento de melhoria e aprendizagem, e permite aos responsáveis obter um feedback das suas ações e o impacto causado nos objetivos.

Kaplan & Norton (1992), defendem o recurso a quatro processos de gestão estratégica por forma a garantir a coerência e a interligação entre as ações e os objetivos estratégicos que são:

- Clarificação e tradução da visão e da estratégia;
- Comunicação e alinhamento estratégico;
- Planeamento e afetação de recursos;
- Feedback e aprendizagem estratégica;

Por vezes, as organizações não possuem estratégias definidas e nem sempre têm a visão e a missão clarificadas, ou por vezes a missão é definida, mas não existe difusão na organização, dificultando a participação pelos seus membros. Para que o sucesso de uma organização venha a acontecer, é necessário definir o mapa estratégico através de uma sequência de relações de causa e efeito entre os resultados e os indicadores de desempenho. Desta forma, haverá um consenso acerca da visão e da estratégia da organização.

A comunicação é também uma ferramenta muito importante, no que diz respeito à comunicação da estratégia em toda a organização, para que todos os membros estejam alinhados quanto aos objetivos globais e entre departamentos. Este é um instrumento de controlo de gestão ao serviço da estratégia, que permite espalhar a missão e partilhar a visão da organização, mostrando onde se quer chegar, e quais os objetivos estratégicos e meios para os alcançar, convergindo desta forma os esforços em sintonia com a estratégia da empresa.

Relativamente ao planeamento e afetação de recursos, o *balanced scorecard* permite clarificar os objetivos estratégicos, identificando fatores críticos, permitindo assim gerir a afetação de recursos. Esta é uma ferramenta ideal para realizar a afetação de recursos nos processos mais críticos à implementação estratégica, de forma a ser também coerente com o orçamento.

O *Balanced Scorecard* é também um sistema de medição, na medida em que analisa as relações de causa e efeito entre os resultados desejados e os indicadores de desempenho desses resultados, permitindo a construção de um mapa estratégico que ajude a perceber qual a estratégia a adotar pela organização. Desta forma é possível obter um feedback e trata-se de um processo de aprendizagem organizacional. Este instrumento não garante o sucesso de uma organização, mas, ajuda aos gestores a compreender a estratégia e os fatores críticos de sucesso, podendo monitorizar através dos indicadores apropriados.

Inicialmente, o *Balanced Scorecard* também foi desenvolvido com o objetivo de fornecer aos gestores, uma visão do desempenho ao realizar o equilíbrio nas quatro perspetivas de análise (acionistas, clientes, processos internos e aprendizagem), no que diz respeito às medidas financeiras e não-financeiras, aos objetivos, aos indicadores de resultados e dos meios de ação.

#### ***2.4.3.3. O Balanced Scorecard e as relações de causa e efeito***

A implementação do *Balanced Scorecard* pressupõe uma cadeia de relações de causa e efeito, onde relaciona os objetivos, ou seja, os indicadores de resultado, com os indicadores de meios. Para isso, é elaborado um esquema que representa estas relações que tem o nome de mapa estratégico da organização, sendo muito parecido com o *tableau de bord*.

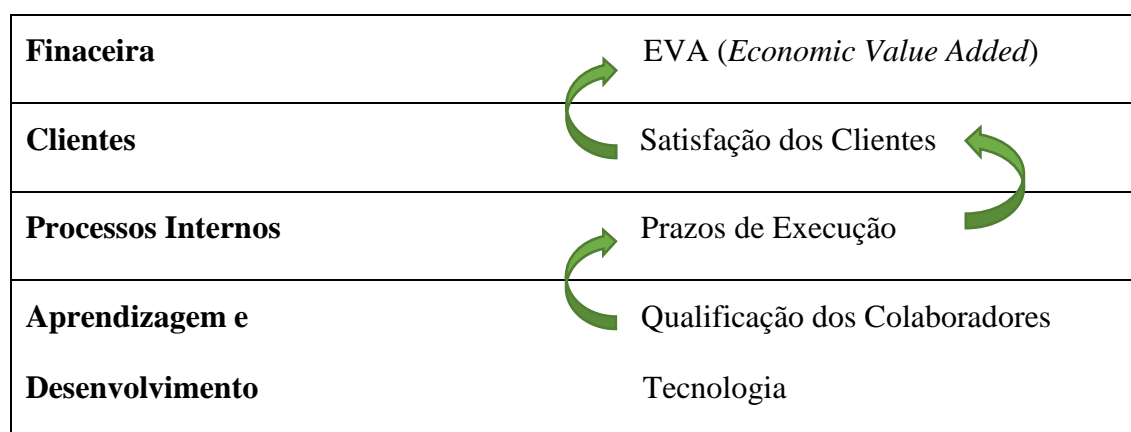
O mapa da estratégia permite identificar as relações de causa-efeito entre fatores críticos de sucesso, dentro de cada uma das perspetivas do *Balanced Scorecard* referidas anteriormente, permitindo que haja um balanceamento, sendo que é uma ferramenta importante no que diz respeito à estratégia.

Este mapa permite a definição dos objetivos e metas estabelecidos pela organização, e permitem a tradução da estratégia a nível operacional, e, para isso, a



estratégia deverá ser conhecida por todos os intervenientes da sua execução e assim haver comunicação entre as várias áreas da organização.

Em seguida, segue-se um exemplo dado por Jordan et. al (2015), de um mapa estratégico de uma organização, onde são envolvidas as quatro perspetivas:



**Figura 5 - Exemplo de mapa estratégico envolvendo perspetivas do BSC**

Nesta situação, o objetivo estipulado para a perspetiva financeira será a criação de valor para o acionista. Para que este objetivo seja alcançado, é necessário olhar para a perspetiva do cliente, e o objetivo será a obtenção um índice de satisfação do cliente relativo ao produto e/ou serviço elevado. Consequentemente, para que o índice de satisfação atinja o nível ótimo é necessário cumprir prazos de execução no que diz respeito à entrega, à produção, entre outros, no fundo é olhar para a perspetiva dos processos internos. Para finalizar, é necessário ter um objetivo na perspetiva da aprendizagem e desenvolvimento que neste caso será o uso da tecnologia, e a qualificação dos colaboradores.

O *Balanced Scorecard*, permite, desta forma cruzar indicadores de resultados, com os indicadores de meios, permitindo analisar a forma como os resultados pretendidos podem ser alcançáveis, não esquecendo a estratégia da organização.

A ordem das perspetivas apresentadas, pode variar de acordo com a organização (no caso de uma empresa, de um organismo público, ou uma entidade sem fins lucrativos), tudo depende das prioridades estabelecidas em cada uma das organizações.

#### **2.4.3.4. A Implementação do *Balanced Scorecard***

Com definição do modelo BSC nos pontos já descritos e as suas perspetivas, interessa-nos agora perceber a implementação deste.

Segundo Kaplan e Norton (2008) e Lueg & Vu (2015) para a implementação desta ferramenta, devem seguir-se cinco etapas:

1. Desenvolvimento da estratégia;
2. Planeamento da estratégia e o alinhamento da organização;
3. Planeamento das operações;
4. Controlo e aprendizagem;
5. Validação e adaptação da estratégia.

Na primeira etapa, no que respeita o desenvolvimento da estratégia, os gestores devem avaliar os negócios fundamentais da empresa e o seu ambiente competitivo, definindo a missão, visão e valores e formular a estratégia. Deve existir um entendimento sobre o negócio em que estamos e porquê, só articulando esta resposta conseguimos definir os nossos objetivos. Frequentemente as perspetivas de ambiente interno e externo são ignoradas, apesar de serem fundamentais para análise.

O primeiro pilar do *Balanced Scorecard* é essencialmente a missão, onde são traduzidos os objetivos gerais e explicação do porquê da existência da organização, onde se obtém resposta às seguintes questões: “*O que fazemos? A quem nos destinamos? Porque existimos?*”. Em segundo lugar estão os valores, que estão relacionados com a visão, e demonstram os princípios ou crenças que regem uma determinada organização, e obtém-se resposta à questão “*Que princípios ou crenças nos orientam?*” (Pinto, 2009). O último pilar constitui a visão que é definida baseada na missão e nos valores da organização. Na visão pretende-se mostrar o futuro que se quer alcançar, devendo ser orientada para a ação. Responde às questões: “*Para onde queremos ir? Qual o nosso destino?*” (Pinto, 2009).

Na segunda etapa, no planeamento da estratégia devem-se definir objetivos estratégicos e selecionar medidas e iniciativas claras que traduzem a ação. Os mapas estratégicos permitem examinar a estratégia numa relação causa-efeito e é através destes que relacionamos as quatro perspetivas do BSC.

No planeamento da operação, a terceira etapa, ao recorrer a metas, a empresa desenvolve um plano operacional que estabelece as ações com o intuito de definir os objetivos estratégicos. Aqui a empresa poderá melhorar o processo, desenvolver planos de vendas, planear a capacidade de recursos, preparar orçamentos, e por fim definir todos os recursos necessários para a implementação. Neste ponto é fundamental que as empresas relacionem os seus objetivos estratégicos no seu plano operacional.

Após a implementação dos planos estratégicos e operacionais pelas organizações, surge então a quarta etapa, que diz respeito ao controlo e aprendizagem. Nesta etapa são realizados três tipos de reuniões para controlar e aprender com os resultados: revisão operacional, revisão estratégica e teste de estratégia e adaptação. Estas reuniões servem para salvaguardar um ambiente controlado da implementação da estratégia através da análise do desenvolvimento desta e resultados que devem ter sempre em conta o ambiente externo em mudança, estratégias emergentes e novas tecnologias desenvolvidas.

A quinta e última etapa, designada por validação e adaptação da estratégia é constituída por uma análise rigorosa da estratégia com o propósito de adaptá-la, e analisar se as melhorias incrementadas são suficientes ou se é necessário fazer reformulação da estratégia. Passa também por uma análise da economia atual de produtos existentes e clientes, análise estatística das medidas de desempenho da estratégia, e a ponderação de novas opções.

Segundo os autores Kaplan e Norton (2008), estas cinco etapas formam um sistema integrado e amplo, que relaciona a planificação estratégica com a planificação operativa, a execução e a aprendizagem.

#### ***2.4.4. Tableaux de Bord vs Balanced Scorecard***

Os *tableaux de bord* e o *balanced scorecard* surgiram em épocas diferentes, porém têm várias semelhanças citadas em seguida:

- Ambos são instrumentos de medição da performance;
- Apresentam uma linguagem variada com caracter financeiro e não financeiro;
- Relacionam os objetivos com os meios de ação dos gestores, que se traduzem em indicadores de desempenho;

- Produzem informação sintética e de possível desagregação;
- Servem de referência ao sistema de prémios e incentivos, calculando o seu valor;
- São personalizáveis, adaptando os indicadores de acordo com as responsabilidades e meios de ação de cada gestor;
- Promovem a comunicação e o diálogo;

De acordo com Jordan et. al (2015), da mesma forma que existem semelhanças entre estas duas ferramentas de controlo de gestão, também há características que as diferenciam, entre as quais:

- Os *tableaux de bord* são virados para a vertente operacional, enquanto o *balanced scorecard* é mais virado para a vertente da estratégia;
- Os *tableaux de bord* foram prejudicados na medida em que foram divulgados numa época de fraco desenvolvimento tecnológico, enquanto o *balanced scorecard* está sempre associado às tecnologias de informação de apoio à decisão;
- Nos *tableaux de bord*, os objetivos são definidos livremente pelos gestores, enquanto que no *balanced scorecard* os objetivos são definidos através das quatro perspetivas de análise, o que parece facilitar mais na identificação dos objetivos;
- Nos *tableaux de bord* utiliza-se o conceito da ação que será realizada e que condicionará os resultados, isto é a variável-chave, enquanto no *balanced scorecard* utiliza-se o conceito do fator crítico, ou seja, o que condiciona a realização dos objetivos.
- Nos *tableaux de bord* a definição de indicadores tem um carácter mais abrangente, uma vez que existem indicadores de objetivos e de meios, enquanto que no *balanced scorecard* apenas existem indicadores relativos aos resultados e do processo.
- Os *tableaux de bord* iniciam-se com a definição de objetivos e dos planos de ação e, posteriormente estabelecem-se os indicadores de desempenho. No *balanced scorecard*, os objetivos são estabelecidos com base na

estratégia, definem-se os fatores críticos e, posteriormente identificam-se os planos de ação;

- No fundo, os *tableaux de bord* são uma ferramenta “operacional”, já o *balanced scorecard* é fruto do “marketing” inserido no ambiente de gestão favorável para o seu uso e divulgação.

Na maioria das vezes associa-se o *tableau de bord* a uma ferramenta que produz muitos indicadores, sobretudo de carácter financeiro, porém trata-se apenas de um modelo de informação que é personalizável pelos gestores, por outro lado associa-se o *balanced scorecard* à produção de indicadores de carácter estratégico, mas, no entanto, são duas ferramentas muito semelhantes.

O sucesso da implementação destas duas ferramentas, depende sempre dos gestores envolvidos e das tecnologias utilizadas para a sua conceção. A implementação de ambas requer que exista um elevado grau de conhecimento da organização e o seu funcionamento (Oliveira, 2009). De notar que, o uso destes instrumentos de gestão, poderão ser de difícil aplicação numa pequena ou média empresa, uma vez que acarreta algum investimento em sistemas de tecnologias de informação, pelo que estas optam pela produção de vários indicadores de atividade através de folhas de *excel*.

Atualmente, as empresas são obrigadas a focar-se em fatores críticos de sucesso que lhes garantam alguma estabilidade e sustentabilidade, devido à elevada instabilidade no meio empresarial derivado ao crescimento irregular dos mercados, mudanças da economia, grau de competitividade, e exigência por parte do cliente, o que leva as organizações a terem de se adaptar a um ambiente de constante mudança. Para isso, é essencial promover o acompanhamento e controlo do desempenho da organização, por parte dos gestores, e, para isso é necessário que estes tenham ao seu dispor indicadores e análises.

### **3. Apresentação da Empresa – Sonae Arauco**

O grupo SONAE, é um dos maiores e mais prestigiados grupos económicos, fundado em 1959, com sede na Maia, por Afonso Pinto Magalhães, sendo que em 1982 passou para as mãos do Engenheiro Belmiro de Azevedo.

A origem do nome surge devido à atividade social do grupo, neste caso Sociedade Nacional de Estratificados, S.A, que era, inicialmente uma empresa dedicada aos painéis derivados de madeira.

Atualmente, o grupo SONAE surge com um alargado conjunto de negócios, em vários setores de atividade (retalho, serviços financeiros, tecnologia, centros comerciais, telecomunicações e indústria).

A Sonae Indústria, é uma das empresas inseridas no grupo SONAE. É uma empresa multinacional de painéis derivados de madeira, onde são desenvolvidos produtos para indústrias de mobiliário, construção e decoração, utilizando sobretudo a madeira como matéria-prima. A Sonae Indústria possui uma gama de produtos à base de painéis derivados da madeira, sobretudo aglomerado de partículas (*Particular Board - PB*), painéis de fibra de média densidade (*Medium Density Fibreboard - MDF*), aglomerado de fibras duro (*Hardboard*) e painéis de fibras orientadas (*Oriental Strand Board – OSB*).

A Sonae Indústria surge com o seguinte logótipo:



No decorrer do ano de 2016, a Sonae Indústria fez uma parceria estratégica (*joint-venture*) com a Arauco, que é um dos maiores produtores de recursos florestais mundiais, sendo uma referência internacional no que diz respeito a superfícies florestais, instalações industriais, eficiência, padrões de produção, inovação, responsabilidade ambiental e ainda o compromisso social.



Desta aliança surgiu a nova empresa Sonae Arauco, que possui a maior unidade industrial de painéis aglomerados de partículas e laminados de alta pressão e componentes para móveis. É também uma empresa de referência no sector da madeira, a nível internacional, onde são criadas soluções sustentáveis e renováveis, que se adaptam a diferentes necessidades e simultaneamente oferecem a melhor relação entre competência industrial, funcionalidade, qualidade, *design* e preço.

É de referir também que ambas as organizações, tanto a Sonae Indústria como a Arauco continuam a existir e a laborar.



A Sonae Arauco possui mais de 20 fábricas espalhadas em 8 países, abrange 2 continentes e emprega cerca de 2800 colaboradores por todo o mundo. Em Portugal, a Sonae Arauco possui três unidades industriais sediadas em Oliveira do Hospital, Mangualde e Castelo de Paiva.

### **3.1. Visão, Missão e Valores da Sonae Arauco**

A Sonae Arauco tem como **Visão** a criação de soluções de madeira que sejam sustentáveis, promovendo uma vida, um futuro e um planeta melhores. Ambiciona ser a marca de eleição dos clientes, colaboradores, fornecedores e da própria comunidade onde está inserida.<sup>1</sup>

A **Missão** da Sonae Arauco é proporcionar soluções de madeira que melhorem a vida das pessoas, através de parcerias, procurando sempre a excelência e os melhores resultados a longo prazo. Pretende também oferecer a melhor relação entre competência industrial, funcionalidade, qualidade, *design* e preço.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Fonte: [https://www.sonaearauco.com/pt/empresa/quem-somos/valores\\_630.html](https://www.sonaearauco.com/pt/empresa/quem-somos/valores_630.html)

Os **Valores**<sup>2</sup> da Sonae Arauco, baseiam-se na sua visão de crescimento e coragem necessária para correr riscos e a capacidade financeira para os encarar como desafios.<sup>1</sup>

No que diz respeito aos produtos, a Sonae Arauco foca na inovação para levar a transformação da madeira mais longe e pretende assim ser uma empresa de referência no setor. Cria soluções sustentáveis e renováveis que são capazes de se adaptar às necessidades, melhorando a vida das pessoas.<sup>1</sup>

Por fim, a Sonae Arauco promove o trabalho em equipa, em espaços de trabalho seguros, na cooperação e em parcerias de longo prazo. A integridade do negócio é sustentada em pilares como a ética e a transparência, assumindo o compromisso com clientes, colaboradores, fornecedores e a comunidade em que está inserida.<sup>1</sup>

Desta forma, os **Valores** da Sonae Arauco resumem-se aos seguintes itens:

- Especialização em derivados de madeira;
- Visão de longo-prazo do negócio;
- Ambição de crescimento sólido;
- Sustentabilidade renovável;
- Inovação;
- Personalização de soluções;
- Ética e Transparência;
- Parcerias de Longo-Prazo;
- Segurança e boa cidadania;

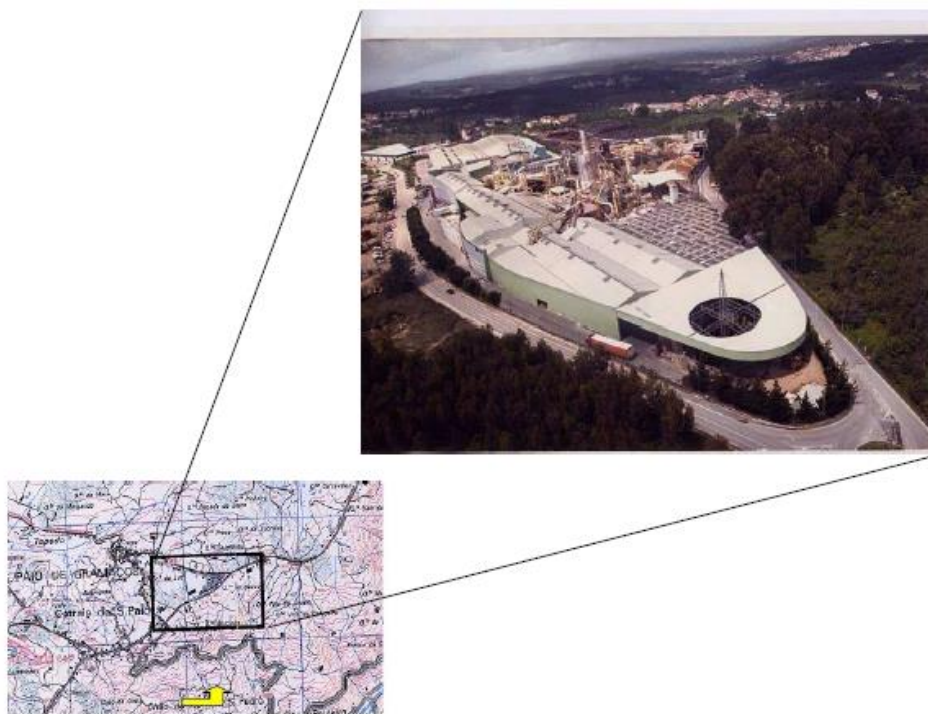
---

<sup>2</sup> Fonte: [https://www.sonaearauco.com/pt/empresa/quem-somos/valores\\_630.html](https://www.sonaearauco.com/pt/empresa/quem-somos/valores_630.html)



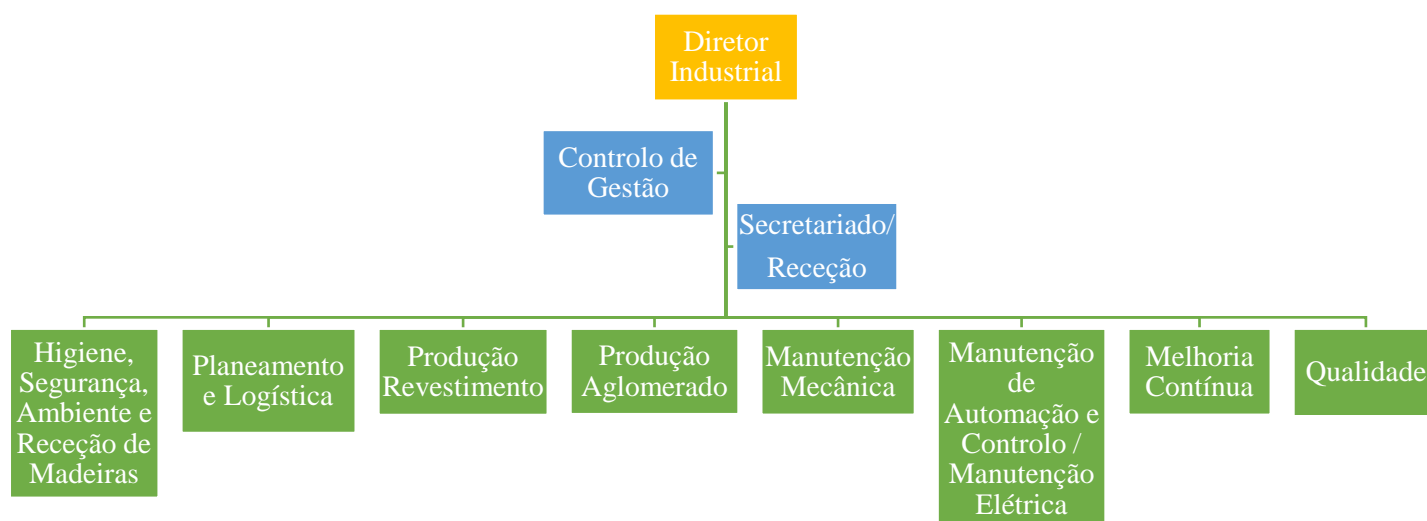
### **3.2. Caracterização da Unidade Industrial de Oliveira do Hospital**

O presente estágio decorreu na unidade industrial de Oliveira do Hospital (Figura 6), onde são produzidos dois produtos diferentes: o painel de aglomerado de partículas e o painel revestido a melamina, com auxílio de um processo produtivo bastante complexo.



**Figura 6** - Localização geográfica da Sonae Arauco - Unidade de Oliveira do Hospital

### 3.2.1. Organograma



*Figura 7 - Organograma da Empresa*

A unidade fabril de Oliveira do Hospital, é composta pelo Diretor Industrial, apoiado pelas áreas do Controlo de Gestão e do Secretariado e Receção que funcionam como dois órgãos *staff*, ou seja, órgãos de apoio e suporte.

A seguir às áreas atrás mencionadas existem oito departamentos interligados entre si, que são a Higiene e Segurança, Ambiente e Receção de Madeiras, Planeamento e Logística, Produção de Revestimento, Produção de Aglomerado, Manutenção Mecânica, Manutenção de Automação e Controlo, Manutenção Elétrica, Melhoria Contínua e Qualidade, que reportam diretamente ao diretor industrial.

Por sua vez, o diretor industrial, é considerado o elemento máximo da estrutura organizacional, e tem como função a gestão operacional e industrial desta unidade coordenando também cada um dos responsáveis de departamento. Está também envolvido na atividade orçamental aliado à estratégia e ao planeamento desta organização.

O departamento do Controlo de Gestão tem como função apoiar equipa multidisciplinar, através da elaboração e análise de relatórios da área económica e financeira, assim como o acompanhamento de indicadores da performance industrial, participando na sua identificação, análise e respetivo controlo.

Os restantes departamentos identificados no organograma, reportam diretamente ao diretor industrial, e cujas funções são enumeradas a seguir:

- O departamento de H&S, Edifícios, Parque de Madeiras e Ambiente, é responsável pelo controlo das madeiras, redução da poluição tentando sempre minimizar os impactos ambientais do decorrer da atividade. Por outro lado, minimiza e controla os riscos apostando na prevenção de incidentes e acidentes que possam envolver os colaboradores.
- O departamento de Planeamento e Logística é responsável pelo planeamento e controlo das encomendas, bem como dos processos logísticos dos produtos acabados e a sua respetiva expedição, sendo que também é da sua responsabilidade a embalagem dos produtos.
- O departamento de Produção de Aglomerado é responsável pela transformação da madeira em placas de aglomerado cru, sendo também responsável pela calibragem e corte das respetivas placas. Fica também responsável sobre a qualidade do produto produzido.
- O departamento de Produção de Revestimento é responsável pelo revestimento a melamina das placas de aglomerado cru produzidas no departamento de produção de aglomerado e também das placas de MDF. Por consequência, este departamento fica também responsável pela qualidade do produto produzido nesta área.
- O departamento de Manutenção Mecânica é responsável pela parte mecânica dos processos produtivos da organização. Está também envolvido no planeamento e orçamentação dos projetos de investimento inerentes ao departamento.
- O departamento de Manutenção Elétrica e Automação é responsável pela parte elétrica e de automação da empresa. Está também envolvido no planeamento e orçamentação dos projetos de investimento inerentes ao departamento.
- O departamento de Melhoria Contínua é responsável pela implementação da metodologia *Kaizen*, que tem como iniciativa incluir toda a equipa nos processos.

Esta metodologia assenta num modelo baseado no *Improving Our Work* (IOW), desenvolvido pela Sonae Arauco. Esta metodologia promove o desenvolvimento das equipas e a cultura organizacional, com base numa estratégia de melhoria e desenvolvimento aliada ao compromisso da gestão.

- O departamento da Qualidade, tem como função o controlo da qualidade dos produtos, bem como dos processos internos e das reclamações dos clientes. Este departamento está dividido em duas áreas, dando assim suporte à área da produção de aglomerado e à área da produção de revestimento.

### **3.2.2. *Portfólio de Produtos***

A Unidade Industrial de Oliveira do Hospital, tem sobretudo dois produtos no seu *portfólio*, que são o painel de aglomerado de partículas e o painel de aglomerado revestido com papel impregnado.

O painel aglomerado de partículas proporciona ao utilizador a flexibilidade no *design* e qualidade consistente necessárias para rápidas e eficientes linhas de produção e produtos de qualidade tais como mobiliário residencial e de escritório, bancadas, prateleiras, suporte de pavimento, armários, escadas, entre outros.



***Figura 8 - Painel de Aglomerado***



*Figura 9 - Exemplos de aplicação de aglomerado em mobiliário residencial/escritório e bancadas*

Por outro lado o painel de aglomerado revestido com papel impregnado (melamina), é uma placa considerada sustentável e amiga do ambiente, tendo uma superfície de fácil limpeza, resistente aos riscos e manchas.

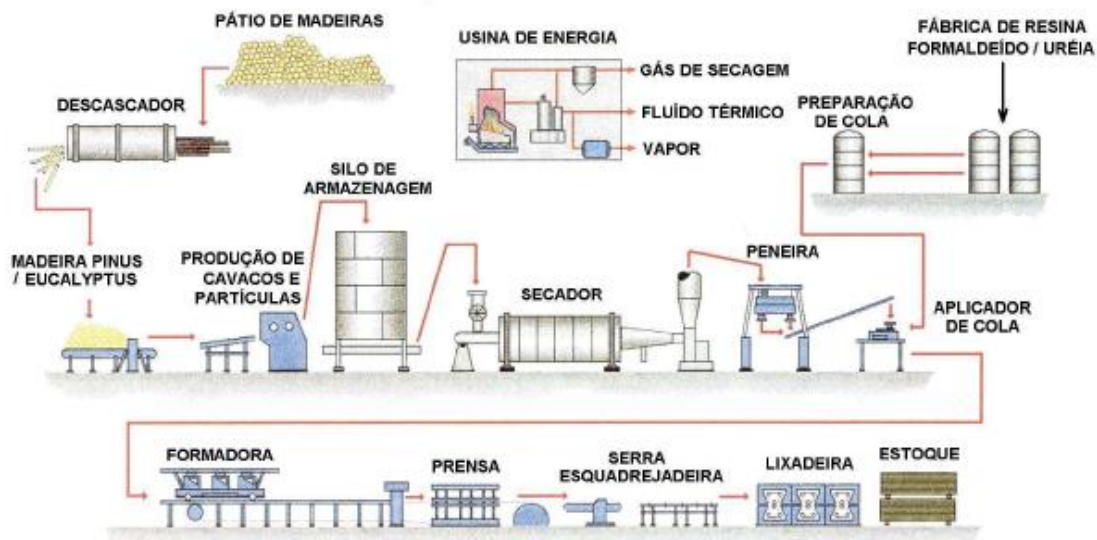


*Figura 10 – Painel de Aglomerado revestido com papel impregnado (Placa de Melamina)*

### **3.2.3. Processo Produtivo da Unidade Industrial de Oliveira do Hospital**

Os produtos referidos anteriormente, são obtidos através de um processo produtivo bastante complexo, existindo nesta unidade industrial dois tipos de produção: painel de aglomerado de partículas, e painel de aglomerado revestido com papel impregnado.

O processo produtivo é representado pela seguinte figura:



*Figura 11 - Processo Produtivo do Painel de Aglomerado*

O processo produtivo inicia-se com a chegada dos rolos de madeira ao parque de madeiras. As rolarias que chegam ao parque de madeiras, podem ser de pinho e eucalipto, serrim e ainda madeira reciclada. Estes rolos de madeira vão passar pelo destroçador, de forma a serem transformados em partículas. Na fábrica de Oliveira do Hospital, não é necessário incluir o descascador no processo, visto que a casca da madeira é também integrada no processo. Caso a madeira entregue seja considerada rolaria com casca segue para o eixo de partículas PU, caso seja considerada estilha segue para o eixo de partículas PZ.

Ao longo do processo, em várias fases é feita uma limpeza de resíduos metálicos, borrachas, alumínio e vidros, através de processos de granulometria e volumetria, isto é, uma separação por dimensão, em que as partículas podem ser consideradas finas, médias ou grossas. A madeira que for considerada grossa terá de passar por martelos pneumáticos, de forma a reduzir a sua dimensão e atingir as medidas corretas, enquanto a fina segue o processo, onde passa por um teste de densidade. Neste teste de densidade existe um equipamento que faz uma almofada de ar, em que os materiais que forem mais pesados caem, sendo automaticamente rejeitados e seguem para contentores próprios, para que possam retomar o processo produtivo. O material que ficar a flutuar, isto é, a

madeira mais leve, segue o processo produtivo na sua normalidade. Praticamente em todos os processos existe remoção de produtos indesejados.

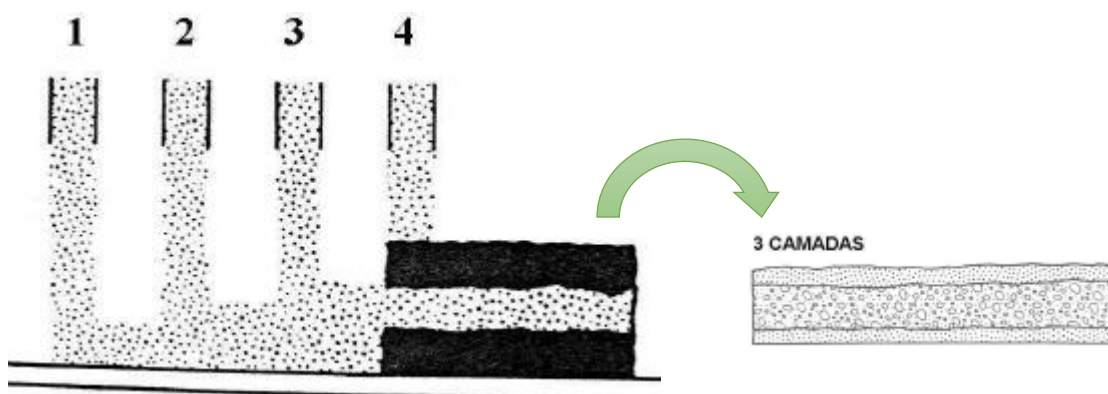
Em cada um destes eixos existem moinhos, que têm a função de transformar a madeira em partícula. As partículas geradas seguem para o secador, para que lhes sejam retiradas o excesso de humidade, uma vez que a madeira para ser incorporada no processo tem de ter determinadas características de forma, entre elas a percentagem de humidade.

Após esta fase, as partículas já secas, passam por um processo de refinação em peneiros, isto é, são separadas em partículas de granulometria fina e grossa. Esta separação deve-se ao facto de as partículas de cada tipo de granulometria definirem as camadas da placa que vai ser originada no final do processo. Nesta fase também são retiradas as impurezas que envolvem a madeira como metais e vidros, que não podem integrar no processo, e, caso aconteça podem provocar desqualificação de placas, e danos nos equipamentos industriais.

Posteriormente, estas partículas são envolvidas em resinas, colas e outros tipos de aditivos químicos, para que se possam unir umas com as outras, isto é, para que haja homogeneização das partículas. Nesta fase, existe uma cinta que está constantemente a pesar o material de forma a definir a quantidade de químicos a adicionar por kg, como se tratasse de uma “receita”.

Na fase de formação, são formadas as camadas da placa. A placa originada é constituída por três camadas, duas externas e uma interna. A camada interna é constituída pelas partículas de granulometria grossa obtida na separação feita anteriormente. As duas camadas externas, são constituídas pelas partículas de granulometria fina, obtida também no processo de separação referido anteriormente. Estas partículas vão ser dispostas por camadas de forma a originar uma placa (figura 12).





**Figura 12 - Representação das Camadas da Placa de Aglomerado**

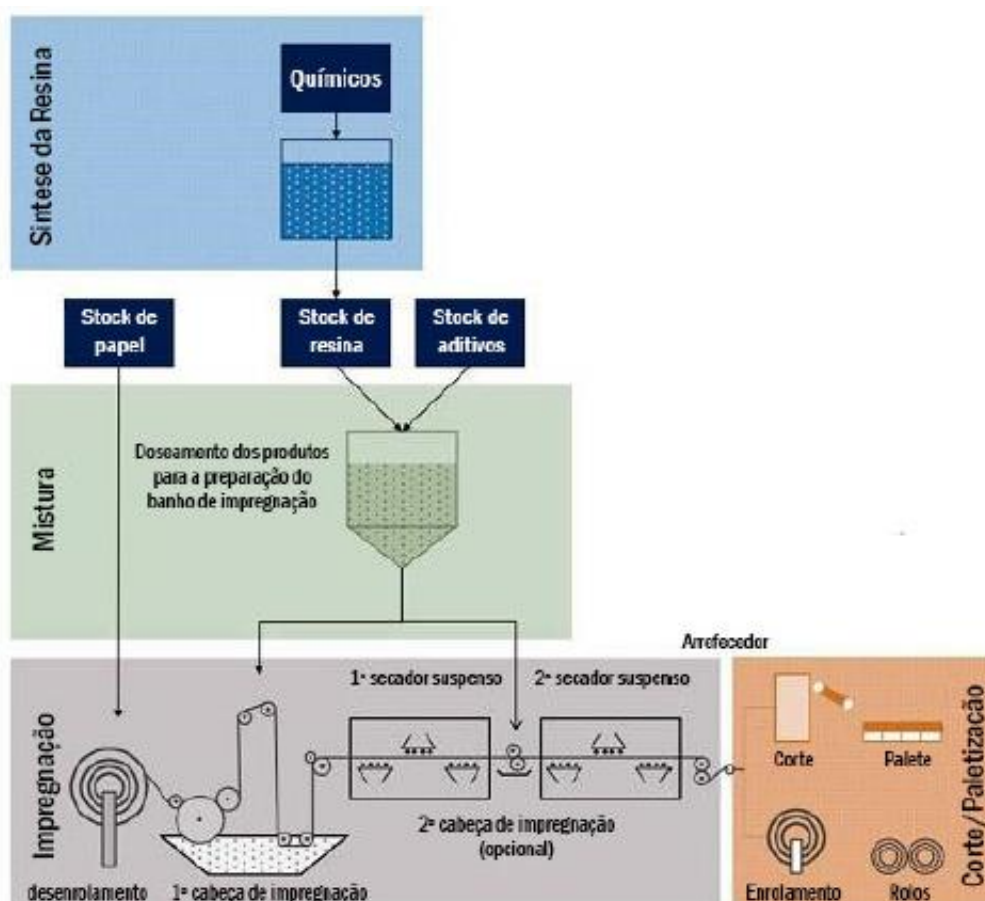
Estas camadas depois de formadas, passam para a prensa, onde vão ser prensadas a altas temperaturas (cerca de 240 graus centígrados), o que reduz a altura das três camadas formadas e aumenta assim a sua consistência. Desta forma obtém-se uma placa de aglomerado homogénea.

Nas fases seguintes, as placas de aglomerado seguem para os resfriadores para que possam ser arrefecidas, visto que estas placas podem sair do processo produtivo ainda com uma temperatura a rondar os 195 graus centígrados. Passam também pela serra de cortes para que possam ser cortadas pelas dimensões desejadas pelo cliente, terminando no acabamento onde vão ser lixada, e estão prontas para seguirem para o armazém de produto acabado.

Nesta fase, as placas podem ser expedidas diretamente para o cliente final, ou podem ainda continuar no sistema produtivo. Caso tenham de regressar ao processo industrial, em vez de irem para o armazém de produto acabado seguem para um armazém intermédio e, posteriormente seguem para a área do revestimento.



Na área do revestimento existem dois processos distintos. Por um lado, a impregnação do papel é feita em duas linhas, designadas por VITS1 e VITS2 (figura 13).



*Figura 13 - Processo Produtivo do Papel Impregnado*

O processo de impregnação é altamente complexo e de extrema importância para as características da placa revestida. O papel seco, é incorporado num banho de químicos, que posteriormente é prensado por umas chapas de melamina que conferem uma gama variada de tons (cores únicas) e texturas ao papel (desenhos de madeira e fantasias), que será aplicado em painéis de aglomerado.



*Figura 14 - Papel Impregnado*

O revestimento dos painéis de aglomerado com os papéis decorativos obtidos pela impregnação, é feita através quatro linhas de revestimento, a BP6, BP7, BP8 e BP9. Este papel é aplicado nos painéis de aglomerado através de prensadas de alta pressão.



*Figura 15 - Placa de aglomerado revestida com papel impregnado (placa de melamina)*

#### **4. Descrição das atividades realizadas**

O presente estágio foi realizado numa unidade industrial da Sonae Arauco sediada em Oliveira do Hospital, com o objetivo de conclusão do Mestrado em Gestão Empresarial, realizado no Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra. Este estágio foi realizado no departamento de Controlo de Gestão entre Novembro de 2017 e Maio de 2018, com a duração de 6 meses, equivalente a 960 horas.

Este estágio serviu como ferramenta para aplicar competências técnicas adquiridas no decorrer da licenciatura e respetivo mestrado, o que permite aplicar a componente prática do mercado de trabalho.

O acolhimento iniciou-se com a visita aos vários departamentos da unidade fabril onde foi feita uma breve apresentação de cada um deles, onde foi feita também a apresentação dos membros da organização. Posteriormente, foi necessário conhecer os procedimentos, os programas utilizados no departamento de gestão, e as respetivas atividades realizadas no departamento do Controlo de Gestão.

O principal objetivo deste estágio passa pela observação da função do Controlo de Gestão nesta organização, assim como os seus procedimentos. Também de salientar a importância da função e papel desempenhado pelo *Controller* na organização e essencialmente reter os conceitos técnicos e práticos desta função.

Com vista à obtenção de conclusões que vão ao encontro dos objetivos, ao longo do estágio foram realizadas as seguintes atividades propostas pela Sonae Arauco:

- Com periodicidade semanal, será feito o controlo de consumos de Ordens de Produção da Melamina & Impregnação;
- Com periodicidade mensal, será feito o reporte dos vários indicadores financeiros e operacionais entre os quais:
  - Vendas
  - Cockpit Produção
  - Madeira - Consumos & Stocks, Custos de Processamento, e Humidades
  - Químicos - Consumos & Stocks
  - Papel - Consumos (Papel Seco + Papel Impregnado)
  - Papel - Desperdício

- Placas - Consumos
  - Energia Elétrica - Consumos & Preço
  - Manutenção – Consumo de Materiais por Ordem de Trabalho
  - Manutenção - Consumo de Materiais por Área
  - Embalagem - Consumos
  - *Stocks* - Produtos Acabados
  - *Stocks* - Geral Balanço
  - *Deadstock* – *ZOOM* e Cálculo de Imparidades
  - *Downtime*
  - Perdas de Armazém
  - Custos Variáveis PB - *Mix* Produção
  - Custos da Não-Qualidade
  - Dotações Mensais
  - PARs Follow-Up (Performance Appraisal Rate)
  - EBITDA bridge
  - Rentabilidade
- Ainda sem previsões, poderá ser incluído no plano de atividades, o planeamento e execução de projetos:
    - Projeto Chapas de Melamina
    - IOW Controlo de Gestão

Em seguida, apresenta-se uma descrição sucinta de cada uma das atividades realizadas durante o estágio, onde serão abordados numa fase inicial as atividades semanais, e, posteriormente as atividades mensais:

- **Controlo Consumos Ordens de Produção da Melamina & Impregnação**

O Controlo dos consumos das ordens de produção de Melamina (placas de aglomerado revestidas) e da Impregnação (processo de impregnar o papel seco em papel impregnado) é feito de forma semanal. No caso da produção de melamina, este controlo é feito através uma base de dados em formato *excel*, com todas as ordens de produção (em unidades), o consumo de placas e papel impregnado (em unidades). Posteriormente, são calculadas as dimensões (largura, comprimento e espessura) da placa. Para consolidar esta informação, foi criada uma tabela dinâmica no *excel*, onde constam os consumos

teóricos de papel por placa, isto é, em teoria quantas unidades de papel impregnado uma placa de melamina deve gastar, e é feita uma comparação com o consumo real, surgindo desta forma o desvio entre o previsto e o real.

No caso da produção de papel impregnado, este controlo é feito igualmente através de um ficheiro em *excel*, onde consta uma base de dados com todas as ordens de produção (em m<sup>2</sup>), e ainda o consumo de papel seco (em toneladas). Para consolidar esta informação, foi criada uma tabela dinâmica, onde constam os consumos teóricos de papel seco, e é feita uma comparação com o consumo real, surgindo desta forma o desvio entre o previsto e o real. Neste caso ainda temos uma outra variável em estudo que é o desperdício no corte de papel.

O objetivo deste controlo é regularizar os consumos da produção de melamina e da impregnação no programa associado ao equipamento industrial. Por vezes há necessidade de acerto dos consumos sempre que os mesmos não estejam corretos, isto é, não estão de acordo com o que está previamente estabelecido na ficha técnica de um produto. Por exemplo, caso um determinado produto necessite de uma determinada quantidade de papel (em kg), e assumir uma quantidade inferior é necessário acertar o valor.

- **Papel – Desperdício**

O controlo do desperdício de papel, é feito através de um ficheiro em *excel* onde constam todas as produções da placa de aglomerado revestida e os seus consumos de papel impregnado. Existem também as produções do processo de impregnação e os consumos de papel seco utilizado neste processo, e ainda os abates e desqualificações em armazém.

Posteriormente, fazendo a comparação com os valores teóricos, isto é, as quantidades de papel que cada produto deve gastar face ao que realmente gastou, e obtém-se assim os desperdícios de papel da impregnação, do revestimento e de papel seco.

### **Reportes Mensais:**

No âmbito do estágio, foram incluídas atividades de reporte, realizadas durante o fecho das contas do mês:

- **Vendas**

O controlo das vendas é uma rotina que faz parte do fecho do mês. Este controlo através de uma base de dados com todas as vendas, num ficheiro em formato *excel*.

Neste ficheiro constam as vendas por mercado, por produto, de acordo com o país de destino. Na Sonae Arauco, existem vendas para o mercado nacional, mercado intracomunitário e ainda o mercado externo.

Através deste reporte, existe também uma base de dados relativa às reclamações feitas pelos clientes, custos de transportes marítimos e fretes, extraídas através do sistema SAP, que é o *software* de gestão utilizado pela Sonae Arauco.

- **Cockpit de Produção**

O Cockpit de Produção, é o nome que se dá ao ficheiro em formato *excel*, e funciona como se fosse uma cabine da produção, onde se reúne toda a informação relativa à produção de aglomerado cru, e melaminas (placas de aglomerado revestidas).

No que diz respeito à produção de aglomerado, existe uma base de dados com todas as ordens de produção de aglomerado, do acabamento e ainda da serra de cortes. A partir daqui, obtém-se uma série de informações como a espessura média da placa, quantidades produzidas, dimensões médias, quantidade de produção que é embalada, número de dias disponíveis e trabalhados, número de horas disponíveis e trabalhadas, a produção da prensa (quantidade de prensadas realizadas), área utilizada (capacidade) e ainda os índices de qualidade (1º qualidade, 2º qualidade).

Relativamente à serra de cortes que é um equipamento industrial que procede ao corte das placas com as dimensões finais desejadas pelo cliente, e à linha do acabamento das placas de aglomerado, obtém-se um conjunto de informações como a quantidade de produção, o output do acabamento, isto é, a quantidade de placas que passam no acabamento, o output da produção embalada (quantidade de placas que são embaladas) ,

o número de dias disponíveis e trabalhados, o número de horas disponíveis e trabalhadas, a velocidade da linha e ainda o índice de qualidade.

No que diz respeito à produção de melamina, existe também uma base de dados com todas as ordens de produção de melamina, e os ciclos de prensagem, isto é, o tempo que demora cada prensada em segundos. A partir daqui, obtém-se uma série de informações como a espessura média da placa, quantidades produzidas, dimensões médias, quantidade de produção que é embalada, número de dias disponíveis e trabalhados, número de horas disponíveis e trabalhadas, a produção da prensa (quantidade de prensadas realizadas), área utilizada (capacidade), os índices de qualidade (1º qualidade, 2º qualidade), e por fim os ciclos como já referido anteriormente.

No que diz respeito à produção de papel impregnado, existe também uma base de dados com todas as ordens de produção de papel impregnado e ainda os tempos de produção da impregnação. A partir daqui, obtém-se uma quantidade de informação mais reduzida, onde é analisada a produção e o número de dias disponíveis e trabalhados, e o número de horas disponíveis e trabalhadas.

É também calculada a FAP (*Finished Available Production*) isto é, a produção acabada disponível, que é calculada pelo total da produção (*Gross*) subtraída pela produção inutilizada pela prensa (*Losses At. Press*), isto é, as placas que são rejeitadas devido a algum defeito, e subtraindo também a produção inutilizada pelo acabamento (*Defect Boards Packaging*), que correspondem também a placas rejeitadas pelo próprio processo devido a algum defeito.

**FAP=** Total Produção – Produção Inutilizada Prensa – Produção Inutilizada Acabamento

É também calculado o *Net Production* que corresponde à produção líquida, que é calculada através da produção (*Gross*) subtraída pela produção inutilizada na prensa (*Loses At Press*), isto é, as placas que são rejeitadas devido a algum defeito.

**Net Production =** Total Produção – Produção Inutilizada na Prensa

- **Madeira - Consumos & Stocks, Custos de Processamento e Humidades**

Este controlo é feito através de um ficheiro em *excel* onde constam todas as compras de madeira, os *stocks* e os consumos, informação é obtida através do SAP.

A madeira tanto pode ser incorporada no processo industrial como matéria prima, como pode ser utilizada como biomassa para alimentar a caldeira utilizada no sistema produtivo.

Existe madeira de vários tipos entre as quais rolarias (pinho, eucalipto), serrim, e reciclados.

Pretende-se a informação da percentagem (%) de humidade encontrada na madeira, uma vez que esta tem de estar dentro de determinadas características padrão para que possa ser utilizada no processo produtivo.

- **Químicos - Consumos & Stocks**

Este controlo é feito através de um ficheiro em *excel* onde constam todas as compras de químicos, os stocks e os consumos, informação esta que é obtida através do SAP.

Neste ficheiro podemos encontrar detalhes como o preço dos químicos em euros (€), as toneladas (Kg), o preço por tonelada e ainda o *mix* de compras, isto é, a percentagem de cada tipo de químico comprado, e que é incorporado no sistema produtivo.

Também existe a análise da quantidade de resinas e outros químicos, em toneladas (Kg) que são incorporados na produção da prensa e ainda da produção embalada.

- **Papel - Consumos (Papel seco + Papel impregnado)**

O consumo de papel seco e impregnado, é controlado através de um ficheiro em *excel* onde constam os consumos de papel seco utilizado na impregnação, e os consumos de papel impregnado utilizado na produção de placas de melamina, retirados através do SAP.



- **Placas – Consumos**

Os consumos de placas feito através de um ficheiro em *excel* onde constam os consumos de placas na produção de placas e na serra de cortes. Esta informação é obtida através do SAP.

Consta também neste ficheiro, os custos em euros (€) e os consumos em m<sup>3</sup>.

- **Energia Elétrica - Consumos & Preço**

Todos os meses é necessário calcular os consumos de energia, e a repartição de custos por centros de custos referentes à produção de aglomerado, à produção de melamina (placas de aglomerado revestidas) e ainda à impregnação. Estes custos também são repartidos por períodos, isto é período super vazio, período vazio, período cheio e período de ponta, de acordo com as horas em que existem mais ou menos consumos. Esta informação é obtida através do departamento da elétrica que fornece as previsões das faturas.

- **Manutenção - Consumo materiais por Ordem de Trabalho**

Mensalmente, é necessário ter o detalhe de todos consumos de materiais do armazém interno separado por ordem de trabalho. A ordem de trabalho diz respeito a um número que é atribuído a cada trabalho que é realizado, para que haja controlo do que é gasto em cada trabalho executado. Esta informação é obtida através do SAP.

- **Manutenção - Consumo materiais por área**

Da mesma forma que o consumo de materiais por ordem de trabalho, é também necessário ter o detalhe de todos consumos de materiais por área ou departamento. Este ficheiro contém o consumo de matérias subsidiárias como os custos de manutenção, combustíveis, óleos e massas e lixas, repartidas pelas respetivas áreas da unidade fabril, informação obtida também através de SAP.

- **Embalagem – Consumos**

No final do mês, é necessário fazer o levantamento dos consumos das embalagens, utilizadas para embalar a produção para seguir para expedição. Alguns exemplos de embalagens são os barrotes que são peças de madeira longas que servem para suportar as placas para que estas não assentem no chão, embalagens de cartão, cintas para

acondicionar os lotes de placas, cantoneiras e etiquetas. Obtém-se assim o valor unitário comparando o valor gasto em embalagens com a produção embalada.

- ***Stocks - Produtos Acabados***

Também de forma mensal é necessário ter a informação do que existe em *stock* de produto acabado de placas de aglomerado e placas revestidas, referentes à fábrica de Oliveira do Hospital e ao armazém pertencente à unidade de Oliveira do Hospital em Liverpool (UK), informação esta que é obtida através do SAP.

- ***Stocks - Geral Balanço***

Este controlo é semelhante ao referido anteriormente, mas em vez ser só produto acabado, refere-se também ao stock de matérias-primas como a madeira e produtos químicos incorporados no processo produtivo e ainda produção acabada, referentes à fábrica de Oliveira do Hospital e ainda de Liverpool (UK). Esta informação é obtida através do SAP.

- ***Deadstock – ZOOM e Cálculo de Imparidades***

Trata-se também de um ficheiro *excel*, onde consta uma base de dados exportada através do SAP, com todo *stock*, e, posteriormente é calculado o tempo de permanência nas nossas instalações, para que seja atribuído uma percentagem de imparidade.

Caso o tempo de permanência seja superior a 1 ano, é feita uma imparidade de 100 %.

- ***Downtime***

O *Downtime* corresponde aos tempos de paragem do processo produtivo, e os motivos que provocaram a paragem. Esta listagem é obtida através de uma base de dados da Sonae Arauco relativa às produções.

Relativamente à linha de produção de aglomerado, os motivos mais frequentes de ocorrer paragens estão relacionados com a mudança de produção, manutenção, limpeza de secador, paragem do processo produtivo, falta de madeira seca ou madeira verde, falhas de energia, limpeza planeada, falta de ar comprimido, testes, lubrificação e externos à área industrial.

No que diz respeito ao acabamento, os motivos de paragens prendem-se com falhas de manutenção, paragens do processo, falhas de energia, limpezas planeadas, falta de ar comprimido, entre outros.

Por fim, relativamente à linha de produção de melamina (placas revestidas), temos também falhas mecânicas, falhas elétricas, paragens planeadas, limpezas planeadas, mudanças de produção, papel com defeito, falta de aditivos, e por vezes, existem também paragens não justificadas.

- **Perdas Armazém**

As Perdas em Armazém são analisadas através de um ficheiro *excel*, onde constam todos os abates e desqualificações, informação que é obtida também através do SAP.

Os motivos destes abates e desqualificações dizem respeito a produtos acabados que estão danificados e/ou deteriorados, placas de 2º qualidade que são utilizadas no fundo do lote para que o produto final a entregar ao cliente não fique danificado. Pode ser também produto acabado com qualidade defeituosa, ou até bloqueado para inventários.

- **Custos Variáveis PB – Mix Produção**

Existe uma base de dados num ficheiro em *excel*, extraída através do SAP, onde consta os consumos específicos de cada produto como a madeira, os químicos, a eletricidade, calculando o *mix* de cada matéria-prima no produto final, e compara estes consumos com o *budget* (orçamento).

- **Custos da Não-Qualidade**

Os Custos da Não-Qualidade são calculados recorrendo às desqualificações do armazém em valor, e a desqualificação da operação, isto é, placas sem qualidade ou de 2ª qualidade, obtidas através do SAP. O cálculo é feito através da quantidade de material sem qualidade multiplicando pelo valor por m<sup>3</sup>.

- **Dotações Mensais**

As dotações mensais dizem respeito a lançamentos que têm de ser efetuados para acertar as contas. Estes lançamentos são feitos em SAP, onde se anula a estimativa de previsão e no mês seguinte se faz uma nova.

Por exemplo, sabe-se que uma empresa recebe sempre o mesmo valor por mês relativo a pagamentos de mão-de-obra, mas como existem atrasos nas receções nem sempre fica certo, então estima-se um valor para ser idêntico todos os meses.

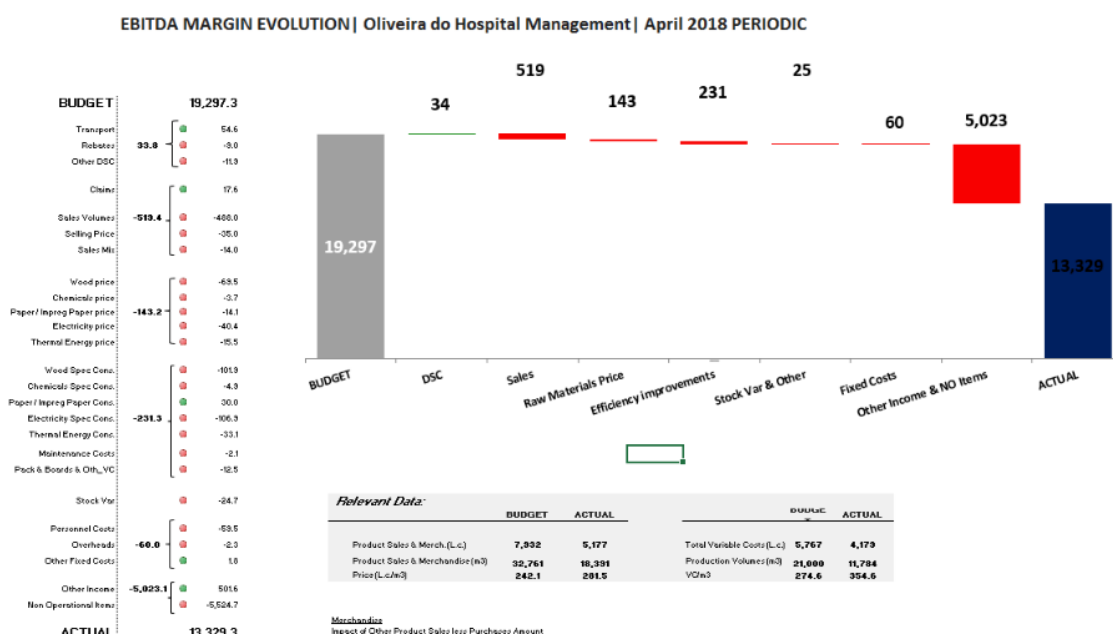
Outra situação são os consumíveis que integram o processo produtivo mas que não são incluídos no produto final como os colchões de melamina, que são comprados e rececionados de imediato, porém, estes são consumidos ao longo do tempo e têm uma duração mais ou menos de meio ano. Assim, distribui-se o valor total pelos seis meses como provisão.

- **PARs Follow-Up (*Performance Appraisal Rate*)**

Este acompanhamento é feito através de um ficheiro em *excel*, onde são analisados os indicadores que se quer melhorar, e que estão contemplados em orçamento. Compara também o *target*, isto é, os objetivos que se pretende atingir, com a situação atual. Desta forma é calculado o desvio ocorrido em euros, e a verificando do seu impacto no resultado.

- **EBITDA bridge**

Nesta situação é feita a verificação da evolução de vários indicadores, face ao orçamento. Podemos observar através de um gráfico visual, no qual se a barra estiver verde significa que o indicador aumentou face ao orçamento, caso esteja a vermelho significa que o indicador baixou face ao orçamento, como ilustra a figura seguinte:



**Figura 16 - Exemplo de gráfico referente ao EBITDA Bridge**

- **Rentabilidade**

Na Rentabilidade, é analisada a margem de venda dos produtos. É calculado o valor líquido (Net Value), retirando os descontos, comissões, valor dos transportes. Posteriormente obtém-se a margem de contribuição ao retirar os custos variáveis ao valor líquido. Ao retirar os custos fixos à margem de contribuição obtém-se o EBITDA (Lucros antes de juros, impostos, depreciação e amortização). Por fim, obtém-se o EBIT (Resultados Antes de Juros e Impostos) retirando-se as depreciações ao EBITDA.

A meio de cada mês é elaborado o chamado *Forecast*, que diz respeito à previsão do resultado referente aos três meses seguintes, com base nas previsões de vendas e preços. Três dias antes do fecho do mês, é feito novamente, com base dos consumos e da atividade do mês corrente.

Todos estes reportes são obtidos até ao segundo dia útil do mês em questão, de participando no fecho do mês. A maioria dos mapas e dos reportes financeiros e operacionais são construídos em Excel, ou exportados para este tipo de formato com base na informação contida nos sistemas de informação do negócio e da contabilidade, por exemplo o SAP. Alguns ficheiros de Excel já se encontram parametrizados, com o intuito de facilitar e ajudar a obter informação mais rapidamente, o que permite dar resposta e tomar decisões em tempo útil. Estes reportes são posteriormente disponibilizados numa pasta partilhada do Windows aos seus destinatários, neste caso, os gestores operacionais, que poderão ser consultados a qualquer momento.

Grande maioria da informação, é obtida através do SAP, um *software* de gestão, que integra todos os departamentos da empresa, possibilitando o armazenamento de toda a informação relativa ao negócio, o que torna a comunicação entre departamentos mais fácil, uma vez que facilita o fluxo de informação e fornece informação em tempo real necessário à tomada de decisão.

O objetivo destes reportes é também a sua exportação para o HFM (*Hyperion Financial Management*), uma ferramenta acessível e de topo de gama que consolida a informação da empresa de forma global.

Após o carregamento de todos estes dados na plataforma HFM, é possível obter a P&L que significa *Profit and Loss Statement*, ou Demonstração de Resultados. Este é um relatório que tem como objetivo demonstrar se o negócio está a ter lucro ou prejuízo. Na Sonae Arauco, este relatório tem carácter mensal, e permite comparar o desempenho da organização relativamente a períodos anteriores.

Além destes reportes mensais, estavam também incluídos no plano de estágio, dois projetos sucintos em seguida:

- **Projeto IOW**

O projeto IOW (*Improving Our Work*), é um projeto concebido pelo departamento de melhoria contínua em colaboração com uma equipa de *Kaizen* (Kai = mudar e Zen = melhor), que envolve todas as pessoas, todos os dias e está presente em todas as áreas da organização.

O objetivo deste projeto é definir valor para o cliente e para a organização, através de equipas IOW que definem metas e organizam o seu trabalho, fazendo visitas ao “*Gemba*” que é o terreno onde o trabalho é realizado, neste caso a fábrica em geral. É no terreno que se acrescenta valor, onde existem problemas, mudando processos e hábitos de trabalho. Pretende também procurar a insatisfação do cliente, desperdícios, variabilidades e dificuldades. Ao participar neste projeto obtém-se mais utilidade para o cliente e menos desperdício para a organização.

Este projeto tem como base cinco princípios:

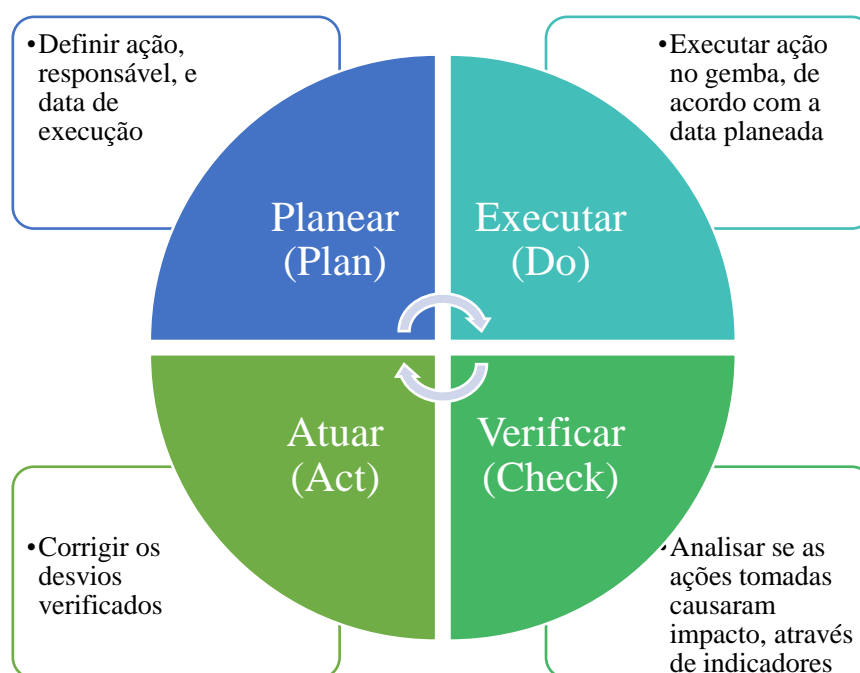
- **Criação de valor para o cliente:** Colocar o cliente em 1º lugar, aumentando o índice de qualidade e utilidade.
- **Eliminação de desperdício:** A eliminação do desperdício provoca uma redução nos tempos de processamento, e por consequência aumenta a rentabilidade da organização. Existe maior flexibilidade, melhor serviço e mais qualidade, reduzindo *stock*, a complexidade e os custos.

Alguns tipos de desperdícios estão relacionados com a produção, logística, manutenção e informação em excesso, materiais, equipamentos e informação e até pessoas paradas, defeitos ou erros, transportes de materiais ou equipamentos, movimentos de pessoas desnecessários, e processos complicados.

- **Envolvimento das pessoas:** Através da definição de objetivos em todas as áreas/departamentos, e através de um programa de desenvolvimento de pessoas, sobretudo através de reuniões feitas diariamente.

- **Gestão Visual:** Pretende tornar o processo e o desperdício visíveis, através da aplicação de novos *standards* visuais no terreno.
- **Ida ao “Gemba”:** É necessário ir ao terreno, verificar os objetos reais, identificando sempre que possível os problemas existentes, que poderão ser novas oportunidades, e melhorando os processos e por consequência os resultados. As soluções para os problemas surgem tendo como base o PDCA (*plan, do, check, act*) e o SDCA (*standardize, do, check, act*).

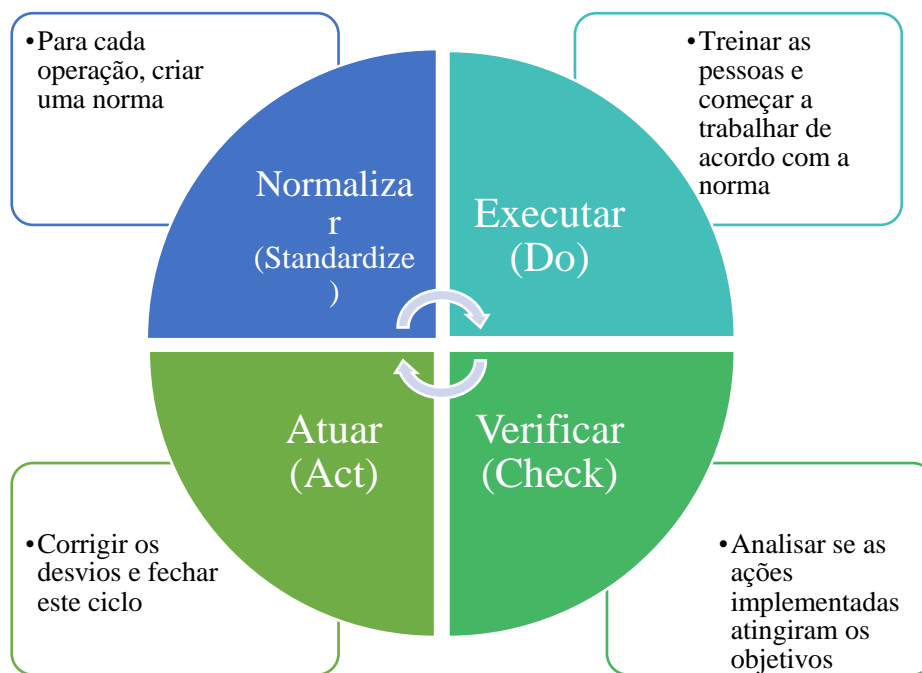
O ciclo PDCA envolve os seguintes passos:



**Figura 17 - Ciclo PDCA**



Quando o ciclo do PDCA estiver concluído, passamos para o ciclo SDCA, que envolve os seguintes passos:



***Figura 18 - Ciclo SDCA***

Existe também um programa de IOW diário que envolve os chefes de equipa e os membros de equipa neste caso, os departamentos, através de reuniões diárias de forma a mudar comportamentos e a cultura, onde surgem mudanças que fazem a diferença no resultado. Por outro lado, o IOW projeto que envolve uma equipa multidisciplinar onde são representados todos os departamentos, onde se define novas soluções, normas, regras e objetivos, de forma a alcançar resultados, através da discussão e obtenção de soluções para os problemas.

Por fim, existe uma regra chamada 5S's, que é um conjunto de práticas que procura reduzir o desperdício e melhoria do desempenho das pessoas e processos, implementando e fazendo manutenção das condições de trabalho. A triagem (*Seiri*), identifica materiais desnecessários, verifica a frequência de utilização e o valor dos materiais para que estes sejam removidos. A arrumação (*Seiton*), atribui lugares apropriados aos materiais e equipamentos e um *layout* que promova a redução de movimentos. A limpeza (*Seiso*), pretende repor as condições originais do funcionamento do espaço e/ou equipamento, e os problemas simples deverão ser resolvidos de forma imediata. A normalização (*Seiketsu*) pretende definir normas para evidenciar locais de

arrumação, estabelece regras de utilização de materiais e equipamentos, utiliza códigos de cor e símbolos para facilitar a identificação, e define normas de manutenção dos materiais e equipamentos, e por fim, a disciplina (*Shitsuke*).

- **Projeto Chapas de Melamina**

Inicialmente, o objetivo deste projeto seria proceder ao inventário das chapas de melamina, que são chapas utilizadas no sistema produtivo. São estas chapas que conferem o acabamento às placas de aglomerado revestidas com papel impregnado, isto é, as texturas, e os diversos padrões simulando madeiras, granitos, mármore, que são denominados padrões “fantasia”. A chapa contém o tipo de acabamento desejado pelo cliente, e ao prensar a placa juntamente com o papel impregnado, vai conferir a textura ou o padrão à placa.

Posteriormente, o objetivo seria atualizar as chapas consideradas em imobilizado e/ou criar caso não existissem em sistema SAP.

Foi feito o inventário físico das chapas de melamina existentes, e foi também feita uma análise relativa ao controlo das chapas em SAP, e a situação atual era a seguinte:

- Em SAP, existia para cada tipo de acabamento de chapa um código de material;
- Apenas se conhecia a quantidade de chapas que existiam em cada tipo de acabamento;
- Caso existissem 4 chapas de um tipo de acabamento, e fosse necessário enviar uma delas para reparação não se conseguia identificar, em SAP qual era a chapa.

Após esta análise, foi feita uma sugestão para solucionar este problema que passava por fazer a gestão das chapas em SAP através de lotes, isto é, atribuindo um código de material a cada tipo de acabamento e, posteriormente criar lotes que corresponderiam a cada chapa de forma individual. Passava também pela criação de um campo de texto onde se pudesse identificar o motivo da reparação, e passava a ser feito o registo das reparações em SAP.

Desta forma, foi criado um manual de procedimentos, com os passos a efetuar para registar a ida da chapa para reparação para determinado fornecedor, e, posteriormente anular este movimento quando a chapa regressasse novamente às instalações.

As vantagens desta solução seriam que as chapas de melamina passariam a ter um histórico (data da compra, valor, fornecedor, se está em reparação ou não, quantas reparações sofreu e os seus motivos, mudanças de acabamento/dimensões e abates), passaria a haver gestão dos custos das chapas durante a sua vida útil. Outra vantagem seria quando uma chapa fosse para reparação e, houvesse uma mudança no tipo de acabamento, ou das suas dimensões, aplicando este modelo de gestão por lotes, facilmente se podia transferir o lote para o código de material correspondente ao novo tipo de acabamento, ficando desta forma no seu histórico.

Esta sugestão foi proposta ao departamento de informática e desenvolvimento, porém não foi aceite devido a impedimentos técnicos que não permitiram a sua execução.

Ao longo do estágio, foram feitos outro tipo de atividades que não estavam previstas inicialmente no plano de estágio, entre as quais:

- **IDAR (*Investment/Desinvestment Authorization Request*)**

O IDAR é uma base de dados interna que serve para controlar o processo de aprovação de solicitações de investimentos e/ou desinvestimentos. Os investimentos e/ou desinvestimentos a efetuar na organização, são submetidos nesta plataforma e posteriormente seguem para aprovação.

Tem como funcionalidades o registo de solicitações de autorização de investimento / desinvestimento, possui um *workflow* onde se pode aprovar os pedidos de autorização, tem acesso controlado à informação que está sempre disponível, tem a possibilidade de anexar ficheiros externos, tem a possibilidade de colocar comentários nos pedidos e a possibilidade de pedir comentários a pessoas específicas.

O processo de aprovação depende de três variáveis. A primeira variável é o centro de custo, na medida em que a cada centro de custo está associado uma sequência de níveis de aprovação, onde são envolvidos os responsáveis de cada centro de custo, e assim, ao

escolher um centro de custo é determinado o “caminho” que o pedido irá percorrer até ser aprovado.

A segunda variável é o montante que é pedido, isto é, o montante define o número de aprovações que é necessário para este pedido ser aprovado. A terceira e última variável é o tipo de autorização, que pode ser pedido tanto para investimentos como para desinvestimentos como já referido anteriormente.

No IDAR, fica evidenciado o motivo da realização do investimento/desinvestimento, o prazo estipulado para a sua execução assim como o valor global orçamentado, os fornecedores contratados, bem como a identificação dos benefícios gerados e são anexadas também as respetivas propostas enviadas pelos vários fornecedores contactados, e será então atribuído um número que identifica o investimento.

Após aprovação do IDAR, são feitas as respetivas ordens de compras pelos departamentos que serão acompanhadas pelo departamento do Controlo de Gestão, no que diz respeito a análise de desvios, isto é, verificar os valores rececionados e o valor que foi rececionado e que pertence ao investimento. Caso existam desvios, o sistema SAP não permite que sejam feitas receções até que o IDAR seja reaberto e novamente aprovado.

- **Tratamento da informação relativa ao acionamento de seguros no âmbito do incêndio de 15 de Outubro de 2017**

Devido aos incêndios florestais que devastaram a zona Centro, no dia 15 de Outubro de 2017, e que infelizmente também afetaram esta organização, causando elevados prejuízos, incluindo a paragem da sua atividade operacional, foi necessário acionar os seguros para cobrir os danos causados.

Para isso, foi necessário reunir toda a documentação referente às ordens de compra, orçamentos e faturas, para que a organização possuísse um arquivo digital e físico para servir como prova de todos os gastos incorridos durante o processo de recuperação das instalações de Oliveira do Hospital.

Foi feito também um acompanhamento em formato *excel*, onde constavam os valores orçamentados pelas manutenções, todas as ordens de compra lançadas neste

âmbito, e todas as receções e respetivas faturas. Neste acompanhamento, foi feito sempre um seguimento de perto de todos os custos incorridos, originados pelo incêndio e com vista à recuperação desta unidade industrial, havendo também reuniões com todos os responsáveis com vista à troca de informação e clarificação dos valores orçamentados e sempre que possível fazendo reajustes.

## CONCLUSÃO

Este relatório descreve o Estágio Curricular realizado no âmbito da conclusão do Mestrado em Gestão Empresarial. A realização deste Estágio Curricular foi uma mais-valia, na medida em que promoveu o contacto com a realidade empresarial, permitindo consolidar os conhecimentos adquiridos durante o percurso académico, nomeadamente na área do Controlo de Gestão.

Foi uma experiência muito enriquecedora, o que contribuiu para o desenvolvimento profissional e sobretudo pessoal. Promoveu também a melhoria do desenvolvimento de relações interpessoais, uma vez que existe um bom ambiente na empresa em questão, e espírito de entreajuda, facilitando a integração.

A realização deste estágio numa empresa que é considerada uma das melhores a nível nacional, permitiu participar numa dinâmica diária que contribui para o desenvolvimento de formas de trabalho e competências técnicas, permitindo exercer funções em contexto empresarial que não são possíveis durante o período de aulas.

Permitiu também obter uma visão do modo de funcionamento do departamento de Controlo de Gestão, e quais as funções de um *Controller* numa organização, cumprindo assim os objetivos iniciais. Este estágio sofreu alguns percalços devido à paragem da atividade fabril consequente dos incêndios que afetaram a região Centro, em Outubro de 2017, e, por isso não existiram atividades de reporte durante um longo período.

Relativamente à revisão de literatura, pode concluir-se que uma organização para conseguir o seu desenvolvimento e a sua continuidade, necessita de reconhecer, identificar e tomar decisões de forma rápida, visto que estão inseridas num ambiente competitivo, pelo que é necessário ter implementado um bom Sistema de Controlo de Gestão.

Este relatório de estágio baseou-se sobretudo na importância do reporte financeiro e operacional, que auxiliado por um bom Sistema de Controlo de Gestão, é um apoio fundamental à gestão, permitindo ter sempre informação disponibilizada e em tempo útil, e sobretudo importante para a tomada de decisão.

No caso da Sonae Arauco, podemos verificar que esta possui um bom Sistema de Controlo de Gestão, uma vez que adota um pouco de todos os instrumentos de Controlo de Gestão.

Adota como instrumentos de pilotagem a elaboração do plano operacional, o controlo orçamental e os *tableaux de bord*, onde se pretende a fixação de objetivos, o seu planeamento e o acompanhamento de resultados. Quanto aos instrumentos de orientação do comportamento, possuem uma organização por centros de responsabilidade, em que cada gestor sabe a sua missão, os objetivos a atingir e os meios para os atingir. Relativamente aos instrumentos de diálogo, são efetuadas reuniões diárias, no âmbito do projeto do IOW, com os representantes de todos os departamentos, inclusive o Controlo de Gestão e o diretor geral, o que permite um grau elevado de comunicação.

Por fim, é adota também os sistemas de *tableaux de bord*, separados por centros de responsabilidade, o que permite o acompanhamento dos vários indicadores relativos aos objetivos fixados e dos resultados obtidos. Sempre que possível são analisados e corrigidos os desvios entre os valores reais e os valores previstos.

Apesar de considerar que a Sonae Arauco possui um bom sistema de controlo de gestão, a implementação do *balanced scorecard* poderia ser uma mais-valia, na medida em que poderia monitorizar mais indicadores não financeiros. Poderia apostar mais na área da inovação e da qualidade, que é uma área com bastante destaque nesta organização, promovendo a alavancagem do crescimento desta organização. Estes são fatores críticos de sucesso numa empresa que atua num setor que está em constante mudança, sendo importante garantir uma vantagem competitiva em relação à concorrência.

Através do Balanced Scorecard, pretende-se o foco no crescimento do volume de negócios que traduz o desempenho da organização, conseguido através da participação de todos os colaboradores. Por outro lado pretende-se o foco no cliente que é considerado um pilar importante para esta organização, na medida em que se pretende conseguir clientes satisfeitos permitindo também desta forma, o impulsionamento do volume de negócios. Para isso, a organização tem de trabalhar neste sentido, promovendo a sua imagem perante os clientes de forma a conquistar quota de mercado e por outro lado, manter a carteira de clientes como parceiros.

No fundo, podemos concluir que, para qualquer organização é importante desenvolver e por em prática um conjunto de instrumentos que permitam alcançar os objetivos definidos. É necessário a implementação de um bom sistema de controlo de gestão, e desta forma alinhar os objetivos com a estratégia global da empresa. As organizações devem possuir, sempre que possível informação disponibilizada e em tempo útil, de apoio à tomada de decisão por parte dos gestores operacionais.



## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

### Livros e Teses:

- Anthony, R. e Govindarajan, V. (2006). *Management Control Systems, Text and Cases*. McGraw-Hill.
- Anthony, R. E. & Govindarajan, V. (2007). *Sistemas de Contról de Gestion*. 12ª Ed. McGraw-Hill
- Areias, G.P.C. (2016), *Dos Instrumentos de Gestão à Tomada de Decisão – Evidências na estrutura Empresarial do Alto Minho*, IPB
- Brito, S.M. (2014), *A Função e Características do Controller: uma análise da sua evolução*, FEP
- Caiado, A. C. (2011). *Contabilidade Analítica e de Gestão*. Lisboa: Áreas Editora, 6ª Edição.
- Costa, Júlia P., (2013) - O sistema de informação contabilístico e a sua relação com a fiabilidade do reporte financeiro – Instituto Politécnico de Coimbra
- Costa, R. L., António, N. S. (2015). *Os Modelos de Gestão Global- Meios e Técnicas de Controlo nas PME*. 2ª Ed. Lisboa: Actual
- Dias, A. (2009), *Planeamento e controlo de gestão*, Edições CECO.A.
- Jordan, Hugues, Neves, João C., Rodrigues, José A., (2015) – *O controlo de gestão – ao serviço da estratégia e dos gestores*, 10ª Edição: Áreas Editora.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2008). *Mastering the Management System*. *Harvard Business Review*.
- Loureiro, J.G.G. (2007), *A relação entre o controlo de gestão, o planeamento estratégico e desempenho da empresa: um modelo conceptual*, Universidade da Beira Interior.
- Lueg, R., & Vu, L. (2015). Success factors in Balance Scorecard implementations. 306-327.
- Machado, M. J. (5 de Março de 2013). Balanced Scorecard: an empirical study of small and medium size enterprises. (I. R. Peleias, Ed.) *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*.
- Merchant, K; Van der Stede, W.(2011), *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives*, Pearson.

- Pinto, F. (2009). *Balanced Scorecard – Alinhar Mudança, Estratégia e Performance nos Serviços Públicos*. 1ª Ed. Lisboa: Edições Sílabo
- Poeiras, A.I. (2009), *Controlo de Gestão ao Serviço da Estratégia e Criação de Valor*, ISCTE
- Sampaio, Vitor H., (2015) – *Controlo de Gestão* – Instituto Politécnico de Bragança.
- Silva, Ana P., (2013) – *A relevância do controlo de gestão em empresas de sucesso* - Instituto Politécnico de Setúbal.
- Sousa, M. J. Baptista, C. S. *Como Fazer Investigação, Dissertações, Teses e Relatórios*. 1.ed. Lisboa: Lidel, 2011.
- Teixeira, S. (2005). *Gestão das Organizações*. Editora McGraw-Hill de Portugal,Lda.
- Quesado, P. R., & Rodrigues, L. L. (2009). Factores Determinantes na Implementação do Balance ScoreCard em Portugal. *Revista Universo Contábil*, 94-115.

#### **Internet**

- Brochura da Sonae Arauco, disponível em, [https://www.sonaearauco.com/pt/empresa/quem-somos/visao-e-missao\\_1708.html](https://www.sonaearauco.com/pt/empresa/quem-somos/visao-e-missao_1708.html),, acedido em Maio 2018
- <https://focoemnegocios.wordpress.com/2009/09/16/a-arte-de-administrar/> , acedido em Novembro 2018
- <http://www.pragma.pt/pt-pt/services/corporate-services/controlo-de-gestao-e-reporte-financeiro> , acedido em Março 2018
- <https://www.bpartnership2m.com/home-servicos-reporte-financeiro>, acedido em Abril 2018
- <https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/9117/1/Rui%20Hilven%20Fernando.pdf>, acedido em Março 2018
- <http://www.madeira.ufpr.br/disciplinassetsuo/setsuo-pma.pdf> , acedido em Novembro de 2018
- <https://www.sonaearauco.com/pt/>, acedido em Fevereiro 2018

- <https://www.sonaearauco.com/pt/empresa/quem-somos/visao-e-missao/?id=1708>, acedido em Maio 2018
- <https://www.sap.com/portugal/index.html>, acedido em Maio 2018
- <https://www.hms.co.il/en/solutions/epm/hfm/> , acedido em Maio 2018
- <http://www.oracle.com/technetwork/middleware/financial-management/overview/index.html> , acedido em Maio 2018